

DIRECTION  
DES  
CONTRIBUTIONS DIRECTES  
ET DES  
ACCISES

Circulaire du directeur des contributions  
L.I.E. No 77 du 18 juillet 1980

L.I.E. No 77

Objet: Modifications apportées à la loi concernant l'impôt sur le revenu par la loi du 30 novembre 1978 modifiant certaines dispositions de l'impôt sur le revenu, de l'impôt de fonctionnement des sociétés de participations financières et du droit de timbre.

<u>Sommaire</u>	<u>page</u>
1. Considérations d'ordre général	
11. Objet de la loi du 30 novembre 1978 .....	3
12. Ancienne législation .....	3
121. Elimination de la double imposition internationale .....	3
122. Retenue d'impôt sur les revenus de capitaux .....	4
13. Nouvelle législation .....	4
131. Elimination de la double imposition internationale .....	4
132. Modification de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux .....	5
14. Cheminement des travaux préparatoires à la loi du 30 novembre 1978 .....	5
15. Articles de la loi concernant l'impôt sur le revenu contenant les nouvelles dispositions sur le traitement dans l'assiette luxembourgeoise des revenus étrangers .....	5
16. Règlements grand-ducaux pris en exécution de la loi du 30 novembre 1978 .....	6
2. Traitement des revenus exonérés par une convention internationale	7
3. Traitement des revenus provenant d'un Etat avec lequel le Grand-Duché n'a pas conclu de convention contre la double imposition .....	9
31. Analyse du nouveau régime .....	9
311. Principe .....	9
312. Contribuables susceptibles de bénéficier de l'article 134bis .....	11
313. Revenus étrangers à prendre en considération .....	13
314. Impôts étrangers à prendre en considération .....	17
3141. Condition de similitude avec l'impôt sur le revenu luxembourgeois .....	17

3142	Condition de l'établissement et du paiement de l'impôt étranger .....	19
3143	Justification de l'établissement et du paiement de l'impôt étranger .....	21
32	Détermination des fractions <u>imputable</u> et <u>déductible</u> des impôts étrangers .....	22
321	Remarques préliminaires .....	22
322	Les sous-totaux de revenus nets à considérer .....	23
323	La prise en considération des pertes .....	25
324	Total des revenus nets et revenu imposable .....	30
325	Calcul de la fraction <u>imputable</u> si le revenu imposable se compose exclusivement de revenus ordinaires .....	30
326	Calcul des fractions <u>imputable</u> et <u>déductible</u> si le revenu se compose exclusivement de revenus ordinaires .....	33
327	Calcul de la fraction <u>imputable</u> si le revenu imposable comprend des revenus extraordinaires .....	36
328	Calcul des fractions <u>imputable</u> et <u>déductible</u> si le revenu imposable comprend des revenus extraordinaires .....	40
4.	Extension du régime de l'imputation de l'impôt étranger prévu par l'article 134bis L.I.R.....	48
41	Le régime de l'imputation globale .....	48
42	Restrictions et limitations du régime de l'imputation globale .....	50
5.	Prise en considération de l'impôt commercial lors de la ventilation de l'impôt étranger en une fraction imputable et une fraction déductible .....	59
6.	Le nouveau régime de prise en considération des impôts étrangers dans l'optique des conventions tendant à éviter la double imposition .....	71
61	Le régime de prise en considération Etat par Etat .....	71
62	Le régime de prise en considération globale .....	74
7.	Les modifications apportées à l'article 166 L.I.R. ....	77
8.	Les modifications apportées aux articles 146 et 148 L.I.R. ....	78
9.	Mise en application des dispositions de la loi du 30 novembre 1978 et des dispositions d'exécution y relatives .....	78

## 1. Considérations d'ordre général

### 11 Objet de la loi du 30 novembre 1978

La loi du 30 novembre 1978 (Mém. A 1978, p. 1973) a modifié et complété dans son chapitre Ier (articles 1er à 3) les dispositions de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu relatives à la prise en considération dans l'assiette luxembourgeoise des revenus provenant d'un Etat étranger.

Un second chapitre (chapitre II, article 4) de la loi du 30 novembre 1978 a pour objet la suppression de la retenue d'impôt sur les intérêts d'obligations.

### 12 Ancienne législation

#### 121 Elimination de la double imposition internationale

Dans la législation applicable jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi du 30 novembre 1978 (pour l'entrée en vigueur des diverses dispositions voir chapitre 9) l'imposition des revenus en provenance d'un Etat avec lequel le Grand-Duché n'a pas conclu de convention tendant à éviter la double imposition était réglée par les articles 51, 103, alinéa 2 et 166 L.I.R.

L'article 51 L.I.R. disposait que les revenus réalisés par un établissement stable situé dans un tel Etat n'étaient à retenir que pour la moitié de leur montant dans l'assiette luxembourgeoise.

L'article 103, alinéa 2 L.I.R. contenait une disposition similaire prévoyant que les revenus provenant de la location de biens immeubles et de la concession du droit d'exploitation ou d'extraction de substances minérales ou fossiles situés dans ces Etats n'intervenaient que pour 50 pour cent dans le revenu imposable.

Quant à l'article 166 L.I.R., applicable en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, il décrétait l'exonération de 50 pour cent des revenus d'une participation de 25 pour cent au moins détenue par une société de capitaux résidente, pleinement imposable, dans une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités.

Ces mesures de tempérament de la double imposition internationale étaient complétées par les dispositions de l'article 13 L.I.R. permettant de déduire les impôts personnels étrangers correspondant à l'impôt sur le revenu luxembourgeois à titre de dépenses d'exploitation ou de frais d'obtention dans les différentes catégories de revenus nets.

Pour ce qui est des revenus entièrement exonérés par une convention internationale, ils étaient à retenir, aux termes de l'article 134 L.I.R., pour le calcul du taux d'imposition applicable aux revenus non exonérés. La loi pré-

voyait à cet effet une formule de ventilation de l'impôt étranger grevant les revenus étrangers exonérés au Luxembourg en une quote-part relative aux revenus exonérés et une quote-part relative aux revenus non exonérés.

#### 122 Retenue d'impôt sur les revenus de capitaux

En matière de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux l'article 143, alinéa 1er, numéro 3 L.I.R. prévoyait une retenue à la source de 5 pour cent sur les arrérages et intérêts visés à l'article 97, alinéa 1er, numéro 3 L.I.R. Ce taux était porté à 5,25 pour cent lorsque le débiteur des revenus prenait à sa charge l'impôt à retenir.

#### 13 Nouvelle législation

##### 131 Elimination de la double imposition internationale

La loi du 30 novembre 1978 modifie d'abord profondément les dispositions mentionnées à la sous-section 121 susceptibles d'atténuer la charge fiscale grevant les revenus provenant d'un Etat avec lequel le Luxembourg n'a pas conclu de convention préventive de la double imposition.

Si dans l'ancien régime les effets de la double imposition internationale étaient tempérés par l'exonération partielle (50%) des revenus étrangers et par la déduction des impôts personnels étrangers assis sur ces revenus, la loi du 30 novembre 1978 introduit un régime d'atténuation de cette double imposition reposant sur un système combiné de l'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt luxembourgeois et de la déduction à titre de dépenses d'exploitation ou de frais d'obtention de la part de l'impôt étranger ne pouvant être imputé par application des nouvelles dispositions d'imputation.

A cet effet les changements suivants sont opérés dans la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu par les articles 1er à 3 de la loi du 30 novembre 1978:

- introduction de deux articles nouveaux, les articles 134bis et 134ter;
- suppression de l'article 51 et du second alinéa de l'article 103;
- réaménagement des articles 3, alinéa 3, 13, 46, numéro 6, 105, alinéa 2, numéro 7, 134 et 166.

La loi du 30 novembre 1978 modifie d'autre part les dispositions de l'article 134 L.I.R. concernant le traitement dans l'assiette luxembourgeoise des revenus exonérés par une convention internationale. Le principe de la prise en considération des revenus exonérés applicable jusqu'à présent est maintenu. Toutefois, les règles relatives à la détermination de la quote-part d'impôt luxembourgeois se rapportant aux revenus exonérés sont transférées dans le nouvel article 134ter L.I.R. compte tenu de certains changements dont il sera question au chapitre 3.

132 Modification de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux

La loi du 30 novembre supprime dans son article 4 la retenue d'impôt sur les intérêts d'obligations. Ce changement de la législation se reflète dans une modification correspondante des articles 146 et 148 L.I.R. (voir chapitre 3 de la circulaire).

14 Cheminement des travaux préparatoires à la loi du 30 novembre 1978

Le projet de loi initial préconisait comme seule méthode de l'élimination de la double imposition internationale celle de l'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt sur le revenu luxembourgeois dans les limites de l'article 134bis (limitation de l'imputation de l'impôt étranger à la fraction de l'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus d'origine étrangère, ladite limitation s'appliquant séparément par Etat de provenance des revenus).

Suite à une proposition du Conseil d'Etat le prédit régime a été modifié et complété sur deux points par:

a) l'introduction de la possibilité de déduire de la base d'imposition luxembourgeoise la partie de l'impôt étranger n'ayant pu être imputé en vertu de l'article 134bis (modification introduite à l'article 13, alinéa 2);

b) l'insertion à l'article 134bis d'une habilitation permettant de passer par voie de règlement grand-ducal du système de l'imputation Etat par Etat à un système de prise en considération globale des revenus et des impôts étrangers. Le régime de l'imputation globale à créer peut être celui consistant à totaliser aux fins de l'imputation les revenus et les impôts étrangers par groupes d'Etats composés sur la base de considérations géographiques ou celui ne prévoyant à ce titre qu'un groupe unique pour l'ensemble des Etats avec lesquels le Luxembourg n'a pas conclu de convention contre la double imposition.

Le règlement grand-ducal du 26 mai 1979 introduit en vertu de cette base habilitante un régime de l'imputation globale dont il sera question au chapitre 4.

15 Articles de la loi concernant l'impôt sur le revenu contenant les nouvelles dispositions sur le traitement dans l'assiette luxembourgeoise des revenus étrangers

Le nouveau régime de prise en considération des revenus étrangers est confiné dans les articles anciens et nouveaux suivants de la loi concernant l'impôt sur le revenu:

- article 13: l'alinéa 2 de cet article prévoit la déduction dans l'assiette luxembourgeoise des impôts personnels étrangers qui n'ont pu être imputés sur l'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus étrangers;

- article 134: confirmation du régime antérieur prévoyant que les revenus exonérés par une convention internationale sont à comprendre dans le revenu imposable, mais que l'impôt est réduit à concurrence de la fraction d'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus exonérés;
- article 134bis: cet article introduit le système de l'imputation de l'impôt étranger applicable à l'endroit des revenus provenant d'un Etat avec lequel le Luxembourg n'a pas conclu de convention contre la double imposition (alinéa 1er). Il définit d'autre part les revenus qui sont à considérer comme revenus étrangers au titre du nouveau régime d'imputation (alinéa 2);
- article 134ter: l'article en question contient les règles à observer pour la détermination de la fraction d'impôt luxembourgeois en cas d'application des articles 134 (exonération des revenus étrangers) et 134bis (imputation de l'impôt étranger) (Les mêmes règles sont par ailleurs applicables aux revenus en provenance d'un Etat avec lequel le Grand-Duché a conclu une convention prévoyant l'imputation de l'impôt étranger);
- article 166: octroi du privilège des sociétés mère et filiales (Schachtelprivileg) aux dividendes touchés par une société de capitaux résidente pleinement imposable du chef de sa participation dans une société de capitaux résidente ou non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités.

16 Règlements grand-ducaux pris en exécution de la loi du 30 novembre 1978

Enumération et objet des règlements grand-ducaux pris en exécution de la loi du 30 novembre 1978:

1. règlement grand-ducal du 3 mai 1979 portant exécution de l'article 134bis, alinéa 3, lettres c et d L.I.R. (Mém. A, 1979, p. 7751: Pièces justificatives concernant les revenus étrangers et le paiement des impôts étrangers;
2. règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 13, alinéa 2 L.I.R. (Mém. A 1979, p. 1004): Formule de calcul pour la détermination des fractions imputable et déductible de l'impôt étranger;
3. règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 134bis, alinéa 3, lettre f L.I.R. (Mém. A 1979, p. 1006): Assimilation aux contribuables susceptibles de bénéficier des dispositions des articles 134bis et 13, alinéa 2 de la Caisse d'Epargne de l'Etat et des contribuables non résidents en ce qui concerne les revenus réalisés par un établissement stable indigène;
4. règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 134bis, alinéa 1er, lettre b et alinéa 3, lettre b L.I.R. (Mém. A 1979, p. 1007): Introduction d'un régime d'imputation globale de l'impôt étranger.

## 2. Traitement des revenus exonérés par une convention internationale

La loi du 30 novembre 1978 remplace dans son article 1er les dispositions de l'article 134 L.I.R. prévoyant un régime particulier de détermination de l'impôt au cas où le contribuable résident dispose de revenus exonérés par une convention internationale.

Le nouvel article 134 maintient le principe consistant à calculer d'abord l'impôt sur la base du revenu imposable englobant les revenus exonérés et à retrancher ensuite de l'impôt ainsi déterminé la part d'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus exonérés.

L'ancien article 134 contenait également les règles relatives à la détermination de la quote-part de l'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus exonérés. Dans le nouveau régime celles-ci ne figurent plus à l'article 134, mais elles font l'objet du nouvel article 134ter. Dans le présent chapitre il sera uniquement question de la règle applicable pour la ventilation de l'impôt total en une fraction correspondant aux revenus exonérés et une fraction se rapportant aux revenus non exonérés. Quant aux dispositions d'établissement des revenus exonérés et des revenus non exonérés à mettre en compte au titre de ce fractionnement, elles sont commentées au chapitre 3, section 31.

Dorénavant la détermination de la fraction d'impôt correspondant aux revenus exonérés et susceptible d'être portée en déduction de l'impôt total a lieu comme suit:

L'impôt total est établi sur la base du revenu imposable ajusté comprenant les revenus exonérés. Pour les besoins de la ventilation de cet impôt total les revenus exonérés et les revenus non exonérés forment deux sous-totaux de revenus nets (groupes de revenus) distincts dont la somme représente le total des revenus nets. L'impôt correspondant au sous-total (groupe) des revenus exonérés est calculé en scindant l'impôt total d'après le rapport entre le sous-total (groupe) des revenus exonérés et le total des revenus nets. La ventilation d'après le rapport précité ne vaut que pour les cas où le revenu imposable n'est pas affecté par une perte reportable en vertu de l'article 114 L.I.R. (voir section 323).

Les revenus exonérés par une convention internationale forment toujours un seul sous-total (groupe) dans le cadre de la ventilation de l'impôt total, même s'il s'agit de revenus exonérés de catégories différentes provenant d'un même Etat ou de revenus en provenance de plusieurs Etats avec lesquels le Grand-Duché a conclu une convention contre la double imposition. Les revenus réalisés dans ces Etats et dont la double imposition est évitée par le système de l'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt luxembourgeois ne sont pas à comprendre dans le groupe (sous-total) des revenus exonérés. Pour les besoins

de l'application de l'article 134 ces revenus font partie du sous-total (groupe) des revenus non exonérés. L'impôt étranger grevant ces revenus est imputé sur l'impôt luxembourgeois d'après les règles de l'article 134ter (voir chapitre 3, sections 321 à 326 et chapitre 6).

Les règles à observer en cas d'application de l'article 134 L.I.R. sont illustrées à l'aide de l'exemple suivant.

Exemple

Données:

Revenus nets d'une entreprise indigène:	800.000
Revenus de location d'un immeuble situé en France:	100.000
Classe d'impôt II, tarif 1979	

Solution:

Bénéfice commercial indigène (revenus non exonérés):	800.000
Revenus de location étrangers (revenus exonérés):	<u>100.000</u>
Total des revenus nets:	900.000
Dépenses spéciales (minimum forfaitaire):	<u>12.000</u>
Revenu imposable:	888.000

Impôt suivant barème : 213.120

Impôt y compris contribution au fonds de chômage de 2,5%:  
218.448.

Détermination de la part d'impôt correspondant aux revenus exonérés:

$$\frac{218.448 \times 100.000}{900.000} = 24.272$$

Impôt correspondant aux revenus non exonérés (impôt à payer)

$$218.448 - 24.272 = 194.176$$

On arrive au même résultat si la ventilation table sur la cote d'impôt ne comprenant pas la contribution de 2,5% au fonds de chômage qui sera calculée seulement sur la base de la cote d'impôt à payer. C'est d'ailleurs cette façon de procéder qui est retenue aux feuilles d'établissement et aux bulletins d'impôt:

Impôt suivant barème: 213.120

$$\text{Ventilation: } \frac{213.120 \times 100.000}{900.000} = 23.680$$

Impôt correspondant aux revenus non exonérés:

$$213.120 - 23.680 = 189.440$$

$$+ \text{Contribution au fonds de chômage (2,5\%)} \quad \underline{4.736}$$

$$\text{Impôt à payer: } 194.176$$

A remarquer que tout comme par le passé l'article 134 est applicable aux seuls contribuables résidents.

Le nouveau régime de l'article 134 comporte d'autre part les deux modifications de fond suivantes:

Dans la nouvelle réglementation les revenus extraordinaires sont en principe à retenir pour la détermination des fractions d'impôt respectives. Sur les feuilles d'établissement et les bulletins d'impôt il est cependant fait abstraction des revenus extraordinaires exonérés. En effet, l'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus extraordinaires exonérés ferait d'abord partie intégrante de l'impôt total pour être retranché ensuite de cette cote d'impôt. L'opération n'aurait donc aucun effet fiscal.

Le nouvel article 134 ne reproduit d'autre part plus la disposition de la réglementation antérieure consistant à négliger les revenus exonérés ne dépassant pas vingt mille francs. Dans le nouveau régime aucune limite de revenu n'entre en ligne de compte.

Les dispositions de l'arrêté grand-ducal du 4 mars 1960 (Mém. A 1960, p. 404) précisant les règles concernant la détermination de la part d'impôt correspondant aux revenus exonérés ne sont plus applicables à partir de l'année d'imposition 1978. Ces dispositions, prises sur la base de l'article 13 de la loi du 7 août 1959 portant réforme de certaines dispositions de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur le revenu des collectivités, avaient été provisoirement maintenues en vigueur sous l'empire de l'ancien article 134 L.I.R. par l'article 137 L.I.R. L'article 134 en question avait, en effet, repris les dispositions de l'article 13 de la loi du 7 août 1959.

A partir de l'année d'imposition 1978 ces règles sont confinées dans l'article 134ter.

### 3. Traitement des revenus provenant d'un Etat avec lequel le Grand-Duché n'a pas conclu de convention contre la double imposition

#### 31 Analyse du nouveau régime

##### 311 Principe

L'article 134bis L.I.R. contient les nouvelles mesures concernant la prise en considération dans l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur le revenu des collectivités des revenus en provenance d'un Etat avec lequel le Grand-Duché n'a pas conclu de convention tendant à éviter la double imposition. D'après ces dispositions les revenus en question sont à comprendre dans le revenu à imposer au Luxembourg, mais les impôts étrangers frappant ces revenus sont à imputer sur l'impôt luxembourgeois.

Dans le régime préconisé par l'article 134bis l'imputation de l'impôt étranger est assortie d'une double restriction.

En premier lieu l'imputation des impôts étrangers est limitée à la fraction de l'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus étrangers. A supposer, par exemple, qu'un revenu étranger grevé d'un impôt sur le revenu étranger de 1.000 francs soit frappé d'un impôt sur le revenu luxembourgeois de 800 francs, l'impôt étranger n'est imputable qu'à concurrence de ce dernier montant.

En second lieu la limitation de l'imputation des impôts étrangers au montant de l'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus étrangers est effectuée séparément par Etat de provenance des revenus (imputation Etat par Etat). Cela signifie que les revenus étrangers et les impôts étrangers y afférents sont totalisés par Etat de provenance des revenus. L'impôt luxembourgeois établi sur le total des revenus retirés d'un Etat déterminé constitue le plafond imputable des impôts prélevés sur ces revenus par l'Etat en question. Un excédent d'impôt étranger non imputable de cette façon ne peut être imputé sur la fraction d'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus provenant d'un autre Etat étranger (voir cependant la section 32 pour ce qui est du traitement éventuel de la fraction d'impôt étranger non imputable).

#### Exemple

##### Données:

Revenu net de location réalisé dans l'Etat A, soumis à un impôt de 2.000 francs de l'Etat A et passible d'un impôt luxembourgeois de 2.400 francs;

Revenu net d'intérêts provenant de l'Etat A frappé d'une retenue de l'Etat A de 4.000 francs et d'un impôt luxembourgeois de 3.000 francs;

Revenu net d'intérêts provenant de l'Etat B frappé d'une retenue de l'Etat B de 2.500 francs et d'un impôt luxembourgeois de 3.000 francs.

##### Solution:

Les impôts perçus par l'Etat A ( $2.000 + 4.000 = 6.000$ ) sont imputables à concurrence d'un plafond de 5.400 (impôt luxembourgeois de  $2.400 + 3.000$ ).

Les impôts prélevés par l'Etat B (2.500) sont intégralement imputables, parce qu'ils sont inférieurs à l'impôt luxembourgeois (3.000).

Il n'est pas permis de transférer le surplus non imputable de l'impôt de l'Etat A de ( $6.000 - 5.400 =$ ) 600 sur le montant de ( $3.000 - 2.500 =$ ) 500 non utilisé en rapport avec les revenus de l'Etat B.

Dans le régime de l'imputation Etat par Etat les revenus étrangers à prendre en considération pour la détermination de l'impôt luxembourgeois sur le revenu grevant les revenus en provenance d'un Etat déterminé s'entendent non seulement des revenus effectivement imposés dans cet Etat, mais également des

revenus retirés de cet Etat qui n'y ont pas été passibles de l'impôt. Pour que les revenus de source d'un Etat étranger puissent être considérés comme revenus au sens de l'article 134bis, il faut donc qu'au moins un de ces revenus y ait fait l'objet d'une taxation à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu luxembourgeois.

L'excédent des impôts étrangers qui, en vertu du principe exposé ci-dessus, n'est pas imputable sur l'impôt luxembourgeois, peut toutefois être porté en déduction à titre de dépenses d'exploitation ou de frais d'obtention dans les diverses catégories de revenus prévues par la loi concernant l'impôt sur le revenu. Cette possibilité de déduction résulte d'une disposition formelle de l'article 13, alinéa 2 L.I.R. Le règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 13, alinéa 2 L.I.R. établit une formule de calcul pour les fractions imputable et déductible de l'impôt étranger intervenant dans l'assiette luxembourgeoise. Il est renvoyé à ce sujet à la section 32.

### 312 Contribuables susceptibles de bénéficier de l'article 134bis

Les mesures de l'article 134bis s'appliquent exclusivement aux contribuables résidents pleinement imposables.

Pour bénéficier du régime d'imputation de l'impôt étranger institué par l'article 134bis il ne suffit donc pas d'avoir la qualité de contribuable résident au sens des dispositions fiscales. Il faut de plus que l'obligation fiscale découlant du statut de contribuable résident porte sur tous les revenus du contribuable. La loi élimine donc du régime d'imputation de l'article 134bis les contribuables résidents bénéficiant d'une exonération personnelle partielle.

En vertu de ce principe la Caisse d'Epargne de l'Etat notamment qui jouit aux termes de l'article 161, alinéa 1er, no 3 L.I.R. d'une exonération des revenus réalisés par son service d'épargne, ne pourrait pas invoquer les dispositions de l'article 134bis. Quant aux contribuables non résidents ils en seraient exclus d'une façon générale.

Le règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 134bis, alinéa 3, lettre f L.I.R. apporte cependant un tempérament à la condition de l'obligation fiscale illimitée.

L'article 1er de ce règlement dispose, en effet, que la Caisse d'Epargne de l'Etat peut se prévaloir des dispositions d'imputation de l'impôt étranger introduites dans la législation fiscale par l'article 134bis. Il y est précisé d'autre part que cette assimilation aux contribuables résidents pleinement imposables de la Caisse d'Epargne de l'Etat vaut également pour les dispositions

de l'article 13, alinéa 2 L.I.R. permettant de déduire la fraction de l'impôt étranger non imputable en vertu de l'article 134bis à titre de dépenses d'exploitation.

Dans le même ordre d'idées la Caisse d'Epargne peut également invoquer le régime combiné de l'imputation (article 134bis) et de la déduction (article 13, alinéa 2) de l'impôt étranger si elle perçoit des revenus en provenance d'un Etat avec lequel le Grand-Duché a conclu une convention préventive de la double imposition prévoyant, pour les revenus en cause, le système de l'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt luxembourgeois.

L'octroi à la Caisse d'Epargne de l'Etat du nouveau régime de prise en considération de l'impôt étranger institué par l'article 134bis en combinaison avec l'article 13, alinéa 2 n'est assorti d'aucune condition particulière.

L'article 2 du règlement précité étend le bénéfice des dispositions des articles 134bis et 13, alinéa 2 aux contribuables non résidents en ce qui concerne les revenus que ces contribuables réalisent par l'intermédiaire d'un établissement stable indigène.

L'application du nouveau régime aux contribuables en question est subordonnée à plusieurs restrictions et conditions.

C'est ainsi que les dispositions des articles 134bis et 13, alinéa 2 ne s'appliquent qu'aux revenus de capitaux mobiliers au sens de l'article 134bis, alinéa 2, no 7 (voir section 313). Il faut de plus que ces revenus de capitaux mobiliers soient rattachés à l'établissement stable indigène.

La limitation du nouveau régime aux revenus de capitaux mobiliers réalisés par l'établissement stable indigène a pour effet qu'aucune des autres catégories de revenus étrangers visées par l'article 134bis, alinéa 2 n'est prise en considération pour les besoins de l'imputation. Les impôts étrangers correspondant à ces revenus ne sont donc ni imposables ni déductibles.

Le bénéfice des dispositions des articles 134bis et 13, alinéa 2 est finalement lié à la condition de la tenue d'une comptabilité séparée pour l'activité exercée par l'établissement stable indigène. Le règlement exige que cette comptabilité soit tenue au lieu de cet établissement stable. Le commentaire du règlement précise à ce sujet que cette prescription ne signifie pas que les écritures comptables et la confection du bilan ne puissent être effectuées par un bureau d'expertise comptable dont le lieu d'exploitation se trouve au Grand-Duché.

### 313 Revenus étrangers à prendre en considération

L'alinéa 2 de l'article 134bis fournit une énumération des revenus qui sont à considérer comme revenus étrangers aux fins de l'imputation. Cette énumération a un caractère exhaustif.

Les différentes espèces de revenus étrangers entrant en ligne de compte sont les suivantes:

#### 1. Bénéfice commercial (art. 134bis, alinéa 2, no 1)

Le numéro 1 de l'alinéa 2 vise le bénéfice commercial réalisé par un établissement stable sis à l'étranger ou par l'intermédiaire d'un représentant permanent opérant dans un autre Etat.

En principe les notions d'établissement stable et de représentant permanent sont à interpréter dans le sens de la législation fiscale luxembourgeoise. La définition de l'établissement stable est donc celle relevant du paragraphe 16 de la loi d'adaptation fiscale tandis que le représentant permanent s'entend dans le sens attribué à cette notion par l'article 156, no 1, lettre a L.I.R.

En règle générale la conception prévalant en matière d'établissement stable ou de représentant permanent dans l'Etat étranger n'est pas déterminante. Toutefois, lorsqu'une entreprise indigène est imposée à l'étranger sur la base du critère de l'établissement stable ou de celui du représentant permanent et qu'il est douteux si l'activité exercée par cette entreprise dans l'Etat étranger a le caractère d'un établissement ou d'une représentation au sens de la législation fiscale luxembourgeoise, le fait de la taxation à l'étranger des revenus de ces activités est décisif pour l'imputation de l'impôt étranger.

Le bénéfice commercial comprend d'autre part les revenus de réalisation de biens visés à l'article 134bis, no 4, les revenus de capitaux mobiliers au sens du no 7 et les revenus de location au sens du no 8 du même article (voir pour ces catégories de revenus les explications fournies ci-après) pour autant que d'après les critères applicables en matière d'impôt sur le revenu ces revenus sont à rattacher au bénéfice commercial.

#### 2. Bénéfice agricole et forestier (art. 134bis, alinéa 2, no 2)

Le numéro 2 de l'alinéa 2 considère comme bénéfice agricole et forestier d'origine étrangère le bénéfice retiré d'une exploitation agricole et forestière sise à l'étranger. Ce bénéfice est à déterminer par application des dispositions des articles 61 à 90 L.I.R.

Le bénéfice agricole et forestier au sens de l'article 134bis, alinéa 2, no 2 comprend également le bénéfice provenant de la culture de surfaces situées hors des frontières nationales, mais rattachées à un centre de direction situé au Grand-Duché.

Tout comme tel est le cas pour le bénéfice commercial (voir sub 1 ci-dessus), le bénéfice agricole et forestier doit comprendre les revenus de réalisation de biens, les revenus de capitaux mobiliers et les revenus de location au sens des nos 4, 7 et 8 de l'article 134bis, alinéa 2 devant faire partie de ce bénéfice d'après les dispositions fiscales en vigueur.

3. Bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale (art. 134bis, alinéa 2, no 3)

L'article 134bis, alinéa 2, no 3 a trait au bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale au sens de l'article 91 L.I.R. Un tel revenu a le caractère d'un revenu étranger au sens de l'article 134bis si l'activité est exercée ou mise en valeur dans un autre Etat.

Les notions d'exercice et de mise en valeur de l'activité s'entendent dans le sens attribué à ces notions par l'article 156, no 3 L.I.R.

Le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale comprend également les revenus de la réalisation de biens, les revenus de capitaux mobiliers et les revenus de location visés par les nos 4, 7 et 8 de l'article 134bis, alinéa 2 si l'appartenance de ces revenus au bénéfice en question se dégage des règles fiscales applicables.

4. Revenus provenant de la réalisation de biens (art. 134bis, alinéa 2, no 4)

En mentionnant particulièrement les revenus provenant de la réalisation de biens, l'article 134bis, alinéa 2, no 4 permet l'imputation des impôts étrangers frappant les bénéfices de cession de biens isolés sans que cette réalisation doive être opérée dans le cadre d'un établissement stable situé dans l'Etat étranger.

Le no 4 vise d'abord sous la lettre a les bénéfices provenant de la réalisation de biens investis dans une entreprise commerciale ou dans une exploitation agricole et forestière ou affectés à l'exercice d'une profession libérale. Ces bénéfices sont imposés, suivant le cas, dans la catégorie du bénéfice commercial, du bénéfice agricole et forestier ou du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale. Le no 4 a comprend d'autre part également les revenus résultant de la cession en bloc de l'actif net affecté à l'exercice de ces activités.

La lettre b se rapporte aux revenus provenant de la réalisation de parts de sociétés de capitaux ayant leur siège statutaire et leur principal établissement à l'étranger.

D'après la législation actuellement en vigueur les revenus provenant de la réalisation de parts de sociétés de capitaux non investies dans une entreprise ou dans une exploitation sont imposables lorsqu'ils rentrent dans les prévisions des articles 100 et 101 L.I.R. (réalisation d'une participation importante) ou qu'ils constituent un bénéfice de spéculation au sens de l'article 99bis, alinéa 1er, no 1b L.I.R.

.../...

Dans ce dernier cas le caractère de revenu étranger du bénéfice de réalisation se dégage également du no 3 de l'alinéa 2 (voir sous 9 ci-dessous).

5. Revenus provenant d'une occupation salariée (art. 134bis, alinéa 2, no 5)

Sont réputés revenus étrangers provenant d'une occupation salariée les revenus résultant d'une activité salariale exercée ou mise en valeur dans un Etat étranger. Les notions d'exercice ou de mise en valeur sont à interpréter dans le sens attribué à ces notions par l'article 156, no 4 L.I.R.

Les revenus alloués par une caisse publique étrangère en considération d'une occupation salariée actuelle ou passée constituent au même titre des revenus étrangers à prendre en considération pour les besoins de l'imputation.

Lorsqu'une activité rémunérée par une caisse publique indigène ou par les caisses de la société nationale des chemins de fer luxembourgeois est exercée dans un autre Etat, les revenus alloués de ce chef ne constituent pas des revenus étrangers au sens de l'article 134bis.

6. Revenus résultant de pensions ou de rentes (art. 134bis, alinéa 2, no 6)

L'article 134bis, alinéa 2, no 6 vise en premier lieu les pensions touchées en vertu d'une ancienne occupation salariée (art. 96, al. 1er, no 1 L.I.R.). Ces revenus ont le caractère de revenus étrangers, lorsque l'activité génératrice des pensions a été exercée ou mise en valeur dans un Etat étranger. En ce qui concerne les notions d'exercice ou de mise en valeur de l'activité salariée voir sub 5 ci-dessus. Les revenus en question constituent également des revenus étrangers s'ils sont alloués par une caisse publique étrangère.

Les pensions allouées par une caisse publique indigène ou par la société nationale des chemins de fer luxembourgeois et reposant sur une activité salariée exercée à l'étranger, ne sont pas considérées comme revenus étrangers au sens de l'article 134bis.

En second lieu le no 6 comprend les arrérages de rentes, pensions ou autres allocations au sens de l'article 96, alinéa 1er, no 2 (arrérages servis par une caisse autonome de retraite alimentée en tout ou en partie par des cotisations des assurés) et ceux visés par le no 3 du même alinéa (arrérages de rentes de toute nature etc. servis en vertu d'un titre), lorsque le débiteur de ces revenus a son domicile fiscal ou son principal établissement dans un Etat étranger.

Les notions de domicile fiscal et de principal établissement s'entendent dans le sens donné à ces notions par les articles 2, alinéa 1er et 159, alinéa 1er L.I.R.

7. Revenus de capitaux mobiliers (art. 134bis, alinéa 2, no 7)

La disposition de l'article 134bis, alinéa 2, no 7 vise les revenus provenant de capitaux mobiliers, lorsque le débiteur du revenu a son domicile fiscal ou son principal établissement à l'étranger. Les notions de domicile fiscal et de principal établissement ont le même sens que dans les articles 2 et 159 L.I.R. Le siège statutaire n'est pas retenu comme critère pour trancher la question de l'origine étrangère des revenus de capitaux mobiliers.

Les revenus de capitaux mobiliers entrant en ligne de compte sont les revenus définis à l'article 97 L.I.R.

8. Revenus provenant de la location de biens (art. 134bis, alinéa 2, no 3)

Sont visés en principe tous les revenus de location d'origine étrangère prévus par l'article 98 L.I.R. à l'exception de ceux résultant de la location de biens mobiliers isolés.

Le caractère de revenus étrangers découle en premier lieu de la situation des biens loués. C'est ainsi que les revenus provenant de la location de biens immobiliers ou d'universalités de biens meubles sont considérés comme étant d'origine étrangère si ces biens sont situés dans un Etat étranger. Il en est de même des substances minérales et fossiles dont question à l'article 98, alinéa 1er, no 2.

Quant aux redevances visées à l'article 98, alinéa 1er, no 3, le caractère de revenus étrangers est déterminé par le fait que le droit ou l'information générateur de ces revenus sont mis en valeur dans un Etat étranger. La notion de mise en valeur est à entendre dans le sens lui conféré par l'article 156, no 7 L.I.R.

9. Revenus de réalisation visés par les articles 99bis à 99quater (art. 134bis, alinéa 2, no 9)

Le numéro 8 de l'article 134bis, alinéa 2, vise les réalisations de biens tombant dans le champ d'application des articles 99bis, 99ter et 99quater. Ces réalisations qui portent essentiellement sur des immeubles ont le caractère de revenus étrangers si la cession porte sur des biens situés dans un Etat étranger.

\*

\*

Les revenus étrangers énumérés sous 1 à 9 ci-dessus sont, pour les besoins de leur prise en considération dans l'assiette luxembourgeoise, déterminés d'après les dispositions de la loi luxembourgeoise concernant l'impôt sur le revenu. Les modalités de détermination éventuellement différentes appliquées dans les Etats de provenance de ces revenus n'influent pas sur les règles d'assiette indigènes.

Aussi le revenu net étranger doit-il être établi par la prise en considération des seules dépenses d'exploitation ou frais d'obtention qui s'y rapportent selon notre législation nationale.

Dans certaines situations particulières la détermination exacte de ces dépenses et frais peut susciter des complications, notamment lorsqu'en raison de la nature des affaires traitées la relation économique des dépenses et des frais avec les revenus de source étrangère ou indigène n'est pas clairement établie. Par voie de tolérance administrative il est permis dans ces hypothèses de déterminer le revenu net étranger d'après le rapport entre les recettes brutes étrangères et les recettes brutes totales, à condition, toutefois, que ce système n'aboutisse pas à des résultats manifestement contraires aux réalités économiques. Jusqu'à nouvel ordre cette méthode de fixation forfaitaire des revenus nets étrangers reste limitée au secteur bancaire (voir également chapitre 5 de la circulaire).

#### 314. Impôts étrangers à prendre en considération

##### 3141 Condition de similitude avec l'impôt sur le revenu luxembourgeois

L'article 134bis, alinéa 1er L.I.R. admet uniquement comme impôts étrangers susceptibles d'être imputés sur l'impôt luxembourgeois les impôts étrangers correspondant à l'impôt luxembourgeois sur le revenu. Par impôt luxembourgeois sur le revenu dans ce sens il convient d'entendre non seulement l'impôt sur le revenu des personnes physiques faisant l'objet du titre Ier de la loi concernant l'impôt sur le revenu, mais également l'impôt sur le revenu des collectivités relevant du titre II de cette même loi.

La disposition exigeant que l'impôt étranger imputable doit être un impôt qui ressemble à l'impôt sur le revenu luxembourgeois peut, en raison des différences dans les systèmes fiscaux d'un pays à l'autre, entraîner des difficultés sur le plan de l'exécution pratique des mesures d'imputation prévues par l'article 134bis.

Pour que l'impôt étranger puisse être pris en considération aux fins de l'imputation, il faut qu'il s'agisse d'un impôt sur le revenu. Cette condition ne souffre pas d'exception. Du reste il suffit que l'impôt étranger soit, dans ses traits essentiels, similaire à l'impôt luxembourgeois sur le revenu. Il y a notamment similitude dans ce sens si l'impôt étranger repose sur les mêmes bases économiques et qu'il tend vers les mêmes finalités économiques que l'impôt luxembourgeois. La désignation de l'impôt étranger est irrelevante. Les modalités de fixation et de perception de l'impôt étranger ne sont pas non plus déterminantes. Le niveau des taux d'imposition étrangers et de la charge fiscale résultant de l'application de ces taux ne constitue pas un critère pour apprécier la similitude avec l'impôt luxembourgeois. Il faut, toutefois, que l'imposition étrangère ne soit pas purement symbolique.

Le rôle joué par l'impôt étranger dans le budget de l'Etat de la provenance des revenus ne constitue pas non plus un élément décisif pour la constatation de la similitude entre l'impôt étranger et l'impôt luxembourgeois.

En vertu des considérations développées ci-dessus les impôts et taxes suivants ne sont notamment pas considérés comme étant imputables sur l'impôt sur le revenu luxembourgeois: les impôts de consommation, les droits de douane, les taxes d'importation et d'exportation, les cotisations sociales et les droits de succession. Dans le même ordre d'idées les suppléments pour paiement tardif des impôts étrangers, les suppléments pour dépôt tardif des déclarations d'impôt, les intérêts de retard et les amendes fiscales n'ont pas le caractère d'un impôt correspondant à l'impôt luxembourgeois sur le revenu, même si les éléments afférents sont en rapport avec un impôt étranger répondant à la condition de similitude.

Il n'est pas exclu qu'un Etat étranger perçoive plusieurs impôts qui sont imputables sur l'impôt luxembourgeois sur le revenu si les conditions de similitude avec l'impôt luxembourgeois sont données pour ces impôts.

Un autre trait caractéristique des impôts étrangers similaires à l'impôt luxembourgeois sur le revenu consiste dans le fait que ces impôts sont prélevés sur tout le territoire de l'Etat étranger. Cette dernière condition de similitude élimine du champ d'application de l'article 134bis les impôts perçus par les collectivités locales, tels les provinces, les cantons, les communes et les syndicats de communes. Comme il n'est cependant pas exclu qu'un impôt prélevé à l'étranger par une collectivité locale puisse jouer dans le système fiscal de cet Etat un rôle similaire à celui revenant à l'impôt luxembourgeois sur le revenu, l'article 134bis, alinéa 3, lettre a prévoit qu'un règlement grand-ducal pourra assimiler ces impôts à l'impôt luxembourgeois. Un tel règlement n'a pas été pris jusqu'à présent. Tant que le règlement prévu n'est pas émis il convient d'appliquer le principe de la loi refusant l'imputation des impôts perçus par les collectivités locales étrangères.

Pour faciliter aux services d'exécution l'appréciation de la nature des impôts étrangers un relevé est annexé à la présente circulaire qui énumère des impôts étrangers similaires à l'impôt sur le revenu luxembourgeois. En cas de doute sur le caractère d'un impôt étranger ne figurant pas sur ce relevé, les services sont priés de s'adresser à la direction.

Lorsqu'un impôt étranger est considéré comme n'étant pas similaire à l'impôt luxembourgeois, il ne peut pas être imputé suivant l'article 134bis. Dans ce cas l'impôt en question est cependant déductible, dans les conditions de l'article 13, alinéa 1er, comme dépense d'exploitation ou comme frais d'obtention dans les différentes catégories de revenus prévues par la loi.

A noter que la réglementation de l'article 134bis ne s'oppose pas à la prise en considération comme impôts susceptibles d'imputation des impôts étrangers en rapport avec des revenus que la législation luxembourgeoise exonère, tels les revenus bénéficiant du privilège des sociétés mère et filiales au sens de l'article 166 L.I.R.

3142 Condition de l'établissement et du paiement de l'impôt étranger

L'imputation de l'impôt étranger est en second lieu subordonnée à la condition que cet impôt soit établi et payé dans l'Etat étranger.

La condition exigeant que l'impôt étranger doit être fixé écarte de l'imputation les avances d'impôt.

Il convient d'attendre dans ces cas la fixation définitive de l'impôt étranger avant de procéder à l'imposition luxembourgeoise.

Les avances d'impôt étranger qui se rapportent à l'étranger à une période d'imposition révolue, peuvent être imputées avant l'imposition définitive à l'étranger dans le cadre d'une imposition provisoire au Grand-Duché. Lorsque l'imposition définitive étrangère dégage un impôt qui ne correspond pas au montant des avances imputées, l'imposition luxembourgeoise est à redresser d'office. Cette révision de l'impôt luxembourgeois est opérée, même si, l'imposition est coulée en force de chose jugée.

Pour qu'il puisse donner lieu à imputation, l'impôt étranger doit effectivement être payé afin d'éviter que l'administration luxembourgeoise ne prenne en charge des impôts étrangers qui en définitive ne sont pas réglés.

Il n'est pas nécessaire pour les besoins de l'imputation que l'établissement de l'impôt à l'étranger corresponde à la procédure d'assiette luxembourgeoise. Une retenue d'impôt étrangère à effet libératoire est censée être établie et payée de sorte que rien ne s'oppose à sa prise en considération comme impôt imputable.

L'établissement ou la modification de l'impôt étranger postérieurement à l'imposition effectuée par l'administration luxembourgeoise comporte le redressement obligatoire de la cote d'impôt luxembourgeois. Il est indifférent que ce redressement s'exerce sur le plan de l'assiette luxembourgeoise dans le sens d'une hausse ou d'une baisse de l'impôt. La révision de l'imposition luxembourgeoise se limite à la seule prise en considération de la nouvelle cote d'impôt étranger. Des modifications de l'imposition luxembourgeoise envisagées à d'autres titres ne peuvent avoir lieu que dans le cadre des dispositions légales (paragraphe 92, alinéa 3, 94 et 222 de la loi générale des impôts). Aussi toute révision de l'impôt luxembourgeois suite à un changement du montant de l'impôt étranger ne peut-elle avoir lieu que dans le délai de prescription légal prévu en matière fiscale.

L'article 3, alinéa 2 du règlement grand-ducal du 3 mai 1979 portant exécution de l'article 134bis, alinéa 3, lettres c et d L.I.R. impose au contribuable l'obligation de signaler à l'administration luxembourgeoise toute modification de l'impôt étranger intervenant après la remise de la déclaration d'impôt relative à l'année d'imposition pour laquelle l'imputation de l'impôt étranger doit avoir lieu. Le contribuable dispose pour cette communication d'un délai d'un mois à partir de la date de fixation ou de modification de l'impôt étranger.

Lorsque le contribuable omet de se conformer à cette disposition dans le délai prescrit, il est procédé comme suit:

Si le redressement de l'assiette luxembourgeoise est en faveur du contribuable, c'est-à-dire si l'impôt définitif étranger est supérieur à l'impôt imputé, l'imposition luxembourgeoise ne peut plus être modifiée du chef de l'impôt étranger plus élevé.

Si le redressement de l'assiette luxembourgeoise est en défaveur du contribuable, c'est-à-dire si l'impôt définitif étranger a été diminué, le fait de ne pas en avoir informé l'administration est à considérer comme refus de remettre une déclaration d'impôt, puisqu'aux termes de l'article 3, alinéa 2, dernière phrase du règlement grand-ducal du 3 mai 1979 l'information à adresser à l'administration dans ces cas constitue une déclaration d'impôt au sens du paragraphe 166 de la loi générale des impôts. Il s'ensuit qu'il convient de tirer de cette omission les conséquences d'usage qui s'imposent en cas de défaut de remise d'une déclaration d'impôt (taxation, supplément pour défaut de remise de déclaration etc.). La taxation d'office de l'impôt étranger à imputer n'enlève pas au contribuable le droit de réclamer contre le bulletin rectificatif émis par l'administration et de faire valoir dans le cadre de la procédure contentieuse engagée la prise en compte de la cote d'impôt exact de l'impôt étranger.

L'impôt établi et payé à l'étranger est à imputer sur l'impôt luxembourgeois de l'année d'imposition pendant laquelle les revenus de source étrangère donnent lieu à imposition au Grand-Duché. Cette règle s'applique même si les dispositions concernant l'année de la prise en considération des revenus dans l'assiette étrangère diffèrent de celles de l'assiette luxembourgeoise.

Les régimes fiscaux de certains Etats fondent la fixation de l'impôt pour une année déterminée sur le revenu réalisé par le contribuable au cours de l'année précédente. En admettant, par exemple, qu'un tel Etat prenne comme base de calcul de l'impôt sur le revenu 1980 le revenu imposable de 1979, la cote d'impôt étranger de 1980 déterminé sur le revenu à imposer au Luxembourg est imputable au Grand-Duché dans le cadre de l'assiette de l'exercice 1979 parce que d'après les dispositions de la loi luxembourgeoise le revenu de

source étrangère est imposable au titre de cette année.

Le commentaire de la loi du 30 novembre 1978 fait état d'un autre exemple où les dispositions d'assiette concernant l'époque de la prise en compte des revenus étrangers peuvent diverger. Lorsque le bénéfice réalisé à l'étranger sur la construction d'un bâtiment est imposé déjà, contrairement à ce qui se fait au Grand-Duché, au titre d'années précédant la réception du bâtiment, les impôts étrangers en découlant ne sont imposables que pour l'année d'imposition pendant laquelle le bénéfice est imposable au Grand-Duché.

L'impôt étranger imposable est à convertir en francs luxembourgeois au cours pratiqué au jour du paiement de cet impôt.

### 3143 Justification de l'établissement et du paiement de l'impôt étranger

Pour que les impôts étrangers puissent être admis au titre de l'imputation et de la déduction conformément aux articles 134bis et 13, alinéa 2, il faut que le contribuable apporte à l'administration la preuve de la fixation et du paiement de l'impôt étranger.

Le règlement grand-ducal du 3 mai 1979 dispose que le contribuable est tenu de remettre à cette fin à l'administration les bulletins d'impôt, quittances de paiement et toutes les autres pièces à l'appui documentant l'établissement et le paiement des impôts étrangers. D'après les dispositions de l'article 2, alinéa 2 du prédit règlement le contribuable doit joindre les documents en question à sa déclaration d'impôt. Pour des raisons de simplification il suffit cependant qu'il demande l'imputation des impôts étrangers dans la déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année d'imposition au titre de laquelle les revenus et les impôts étrangers sont à prendre en considération dans l'assiette luxembourgeoise et qu'il fournisse les détails des impôts étrangers susceptibles d'entrer en ligne de compte. Il est envisagé de prévoir à cet effet une rubrique spéciale dans les déclarations d'impôt.

Quant aux pièces à l'appui documentant l'existence de la charge fiscale dans l'Etat étranger, elles sont à conserver par le contribuable à l'instar de tous les autres documents justifiant l'exactitude de la déclaration d'impôt afin de pouvoir être présentées lors d'une vérification ultérieure par l'administration.

Il peut arriver que les pièces à l'appui concernant l'établissement et le paiement de l'impôt étranger soient dressées dans une langue étrangère autre que le français, l'allemand ou l'anglais. Dans ces cas l'administration pourra demander leur traduction dans une des trois langues précitées.

Cette traduction est en principe à réaliser par un traducteur agréé par l'administration. Entrent en ligne de compte outre les traducteurs et interprètes diplômés, les traducteurs et interprètes admis auprès des tribunaux luxembourgeois et y ayant prêté serment. Finalement il est permis aux bureaux d'imposition d'accepter, de cas en cas, les traductions effectuées par toute autre personne disposant des connaissances linguistiques nécessaires à ce sujet.

Il va de soi que si un document est rédigé en une langue autre que le français, l'anglais ou l'allemand et dont la compréhension ne pose pas de difficultés à nos services, il peut être renoncé à l'intervention d'un traducteur. Toutefois, lorsque dans un tel cas le bureau d'imposition utilise ledit document dans l'assiette luxembourgeoise, la constatation par après d'erreurs d'interprétation et de traduction commises ne constitue pas un fait nouveau au sens du paragraphe 222, alinéa 1er, no 1 de la loi générale des impôts.

## 32 Détermination des fractions imputable et déductible des impôts étrangers

### 321 Remarques liminaires

Les dispositions concernant la détermination des fractions imputable et déductible des impôts étrangers font l'objet des articles 134ter et 13, alinéa 2 L.I.R. Ces dispositions sont complétées par le règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 13, alinéa 2 de la loi concernant l'impôt sur le revenu.

De ces mesures l'article 134ter a une portée plus large que l'article 13, alinéa 2. En effet cet article s'applique non seulement dans l'hypothèse de revenus provenant d'un Etat avec lequel le Grand-Duché n'a pas conclu de convention contre la double imposition, mais les règles qu'il établit sont également d'application en présence de revenus retirés d'un Etat avec lequel une telle convention existe. Ainsi l'article 134ter fournit-il les règles de détermination de la fraction de l'impôt étranger à considérer dans les trois situations suivantes.

1. Lorsqu'il s'agit de déterminer pour les besoins de l'article 134 la part d'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus exonérés (voir chapitre 2);
2. Lorsqu'il y a lieu de déterminer la fraction de l'impôt étranger à imputer en vertu de l'article 134bis (voir section 31);
3. Lorsque, suivant les stipulations d'une convention préventive de la double imposition, l'impôt prélevé par l'Etat cocontractant est à imputer sur l'impôt luxembourgeois (voir chapitre 6).

Quant à l'article 13, alinéa 2 L.I.R. et au règlement d'exécution y relatif, ils ne sont applicables que dans les situations visées sous 2 et 3 ci-dessus. Ces mesures préconisent également l'application d'une formule de détermination simplifiée des fractions imputable et déductible de l'impôt étranger dans les deux hypothèses visées (voir section 326).

Le calcul des fractions de l'impôt étranger à considérer dans les différents cas repose sur les sous-totaux (groupes) de revenus nets, le total des revenus nets et le revenu imposable déterminés d'après les dispositions des alinéas 2 à 5 de l'article 134ter. Ces mesures sont commentées dans les sections qui suivent.

### 322 Les sous-totaux de revenus nets à considérer

D'après les dispositions de l'article 134ter, alinéa 2 il y a lieu d'établir un sous-total des revenus nets pour chaque revenu ou groupe de revenus nets pour lequel la fraction d'impôt est à déterminer. Tous les revenus qui ne sont pas pris en considération pour le calcul d'une fraction d'impôt, par exemple les revenus indigènes, forment un seul et unique sous-total à part. Les sous-totaux négatifs sont à négliger (voir section 323).

Dans le contexte de l'article 134 l'ensemble des revenus exonérés par une convention internationale constitue un sous-total de revenus nets (voir chapitre 2). Lorsqu'un contribuable dispose notamment de revenus de plusieurs Etats avec lesquels le Grand-Duché a conclu une convention contre la double imposition et que la double imposition de ces revenus est évitée par le système de l'exonération, de sorte que les revenus ne donnent pas lieu à imposition au Grand-Duché, l'ensemble de ces revenus constitue un sous-total pour la détermination de la fraction d'impôt correspondant aux revenus exonérés. Si le contribuable n'a à côté de ces revenus que des revenus indigènes, ces revenus forment un deuxième sous-total.

La notion de sous-total au sens de l'article 134ter ne correspond donc pas à une catégorie de revenu déterminée de l'article 10 L.I.R. ou de l'article 134bis, alinéa 2 L.I.R. Une seule ou plusieurs de ces catégories peuvent, suivant le cas, former un sous-total.

En admettant que les revenus indigènes du contribuable visé ci-dessus se composent d'un bénéfice commercial et d'un revenu provenant de la location de biens, les deux revenus forment néanmoins un seul sous-total.

Dans l'optique de l'article 134bis et pour autant qu'il y a lieu à imputation par Etat de provenance des revenus, la situation en matière de formation de sous-totaux est la suivante. Un sous-total est établi pour les revenus provenant de chaque Etat avec lequel le Grand-Duché n'a pas conclu de convention contre la double imposition. Le sous-total formé par Etat de provenance des revenus peut donc comprendre un seul revenu étranger, plusieurs revenus d'une même catégorie ou plusieurs revenus de catégories différentes. .../...

Exemple:

Un contribuable réalise en dehors des revenus indigènes les revenus suivants dans les Etats A et B qui sont des Etats avec lesquels le Grand-Duché n'a pas conclu de convention tendant à éviter la double imposition:

1. Dans l'Etat A:

- a) des revenus provenant de la location de biens au sens de l'article 134bis, alinéa 2, no 8 L.I.R.;
- b) des revenus de capitaux mobiliers au sens de l'alinéa 2, no 7 de l'article en question.

2. Dans l'Etat B:

- a) un bénéfice commercial au sens de l'alinéa 2, no 1 du même article;
- b) des revenus de capitaux mobiliers au sens de l'alinéa 2, no 7 du même article.

3. Au Grand-Duché:

- a) un bénéfice commercial au sens de l'article 10, no 1 L.I.R.;
- b) des revenus provenant de la location de biens au sens de l'article 10, no 7 L.I.R.

Les revenus visés sous 1, 2 et 3 constituent trois sous-totaux distincts, un pour les revenus de l'Etat A, un autre pour ceux de l'Etat B et un dernier pour les revenus indigènes.

La situation peut se présenter qu'un contribuable réalise à côté de revenus indigènes, des revenus étrangers dont les uns tombent dans le champ d'application de l'article 134 et les autres sous les dispositions de l'article 134bis ou sous les stipulations d'une convention éliminant la double imposition par le système de l'imputation. Dans ce cas les sous-totaux suivants sont à établir:

- a) un sous-total pour l'ensemble des revenus étrangers exonérés au sens de l'article 134;
- b) un sous-total ou des sous-totaux par Etat(s) de provenance des revenus étrangers au sens de l'article 134bis;
- c) un sous-total ou des sous-totaux pour les revenus en provenance d'un Etat ou des Etats avec le(s)quel(s) le Grand-Duché a conclu une convention prévoyant pour ces revenus l'élimination de la double imposition par le système de l'imputation;
- d) un sous-total pour l'ensemble des revenus indigènes.

En ce qui concerne les sous-totaux à établir en présence de revenus tombant dans le champ d'application d'une convention, il est également renvoyé au chapitre 6.

A rappeler que les revenus susceptibles de composer les divers sous-totaux entrant en ligne de compte s'entendent des revenus nets, donc des revenus bruts diminués des frais afférents (voir section 313).

### 323 La prise en considération des pertes

Pour la détermination des sous-totaux, les revenus négatifs, qu'ils soient d'origines indigène ou étrangère, sont à prendre en considération d'après les règles suivantes.

Les pertes sont en principe à rattacher au sous-total auquel appartiendrait le revenu positif correspondant. Pour déterminer l'appartenance d'une perte à un sous-total, il faut donc examiner d'abord de quel sous-total dépendrait ce revenu négatif s'il était positif. C'est à ce sous-total que la perte est à rattacher.

Les pertes sont compensables à l'intérieur du sous-total dans lequel elles sont à comprendre avec des revenus positifs qui font partie de ce même sous-total. Le sous-total peut dégager un revenu total négatif si les pertes dépassent les revenus positifs.

#### Exemple:

Revenus provenant de l'Etat A (pas de convention avec le Luxembourg)

a) bénéfice commercial:	400.000
b) perte de location:	- 100.000
Revenus indigènes:	500.000

La perte de location est à prendre en considération pour le sous-total formé par les revenus de l'Etat A, parce qu'un revenu de location positif ferait également partie de ce sous-total. La perte est compensée avec le bénéfice de sorte que le revenu à retenir pour le sous-total s'élève à 300.000 francs.

Les revenus indigènes forment également dans leur ensemble un autre sous-total d'un montant de 500.000 francs.

Au cas où dans l'exemple précité la perte dépasserait le revenu positif, le sous-total dégagerait un solde négatif.

La compensation entre les revenus positifs et négatifs d'un même sous-total est opérée d'après les mêmes règles dans le sous-total formé par les revenus indigènes et dans tous les sous-totaux pour lesquels la fraction de l'impôt luxembourgeois grevant un revenu étranger doit être déterminée (p.ex. sous-total des revenus exonérés au sens de l'article 134).

#### Exemple:

Revenus provenant des Etats A et B avec lesquels le Grand-Duché n'a pas conclu de convention tendant à éviter la double imposition.

Etat A: bénéfice commercial:	100.000
Etat B: bénéfice commercial:	400.000
perte de location:	- 100.000
Revenus indigènes: bénéfice commercial:	500.000
perte de location:	- 100.000

Les sous-totaux à retenir sont les suivants:

sous-total des revenus nets de l'Etat A:	100.000
sous-total des revenus nets de l'Etat B:	400.000 - 100.000 = 300.000
sous-total des revenus nets indigènes:	500.000 - 100.000 = 400.000

Quant à la nature des pertes susceptibles d'être prises en considération il convient de faire une distinction entre les pertes reportables au sens de l'article 114 L.I.R. et les autres revenus négatifs au sens de la loi concernant l'impôt sur le revenu.

L'article 134ter établit le principe que les sous-totaux négatifs sont à éliminer du total des revenus nets au sens de l'article 7, alinéa 2 L.I.R. Si la perte mise en compte dans un sous-total est une perte reportable au sens de l'article 114 L.I.R. (par exemple une perte d'exploitation) et que cette perte n'est pas entièrement compensée avec des revenus positifs du même sous-total, l'excédent de perte est reportable dans les conditions de l'article 114 au cours des cinq années subséquentes. L'excédent n'est pris en considération au cours de ces années que jusqu'à concurrence d'un revenu positif du même sous-total.

Exemple:

Données:

a) Année d'imposition 1979:

Bénéfice commercial réalisé par une entreprise indigène:	800.000 frs
Perte commerciale réalisée par une entreprise située dans l'Etat étranger A (art. 134bis, alinéa 2, no 1):	- 300.000 frs
Revenus de capitaux mobiliers provenant du même Etat A (art. 134bis, alinéa 2, no 7):	100.000 frs

b) Année d'imposition 1980:

Bénéfice commercial indigène:	700.000 frs
Bénéfice commercial d'origine étrangère (Etat A):	100.000 frs
Revenus de capitaux mobiliers d'origine étrangère (Etat A):	40.000 frs

Pour 1979 et 1980 les dépenses spéciales autres que les pertes reportées s'élèvent à 20.000 francs par an.

Solution:

Année d'imposition 1979:

Revenus indigènes (sous-total):	800.000
Revenus étrangers (sous-total)	0
Total des revenus nets:	800.000
Dépenses spéciales:	20.000
Revenu imposable:	780.000

La perte étrangère est reportable à concurrence de  $300.000 - 100.000 =$   
 $- 200.000.$  .../...

Année d'imposition 1980:

Revenus indigènes (sous-total):		700.000
Revenus étrangers (100.000 + 40.000) (sous-total):		<u>140.000</u>
Total des revenus nets:		840.000
Dépenses spéciales:		
Dépenses spéciales autres que des pertes reportées:	20.000	
Perte reportée:	<u>140.000</u>	
Total:	160.000	<u>160.000</u>
Revenu imposable:		680.000

La perte étrangère n'est pas compensée en 1980 pour un montant de 200.000 - 140.000 = 60.000. Ce montant est reportable sur 1981.

Lors de la déduction de la perte reportable comme dépenses spéciales il convient d'observer l'ordre de déduction de ces dépenses établi par l'article 109, alinéa 2 L.I.R. Les dépenses spéciales autres que les pertes reportables sont déduites par priorité. La limite maximale de déductibilité des pertes reportables correspond donc à l'excédent du total des revenus nets sur les dépenses spéciales autres que les pertes reportables.

Exemple:

Bénéfice commercial réalisé dans une entreprise indigène (sous-total):		200.000
Bénéfice commercial réalisé dans une entreprise étrangère et non diminué d'une perte reportable de l'année précédente de 180.000 francs (sous-total):		<u>100.000</u>
Total des revenus nets:		300.000
Dépenses spéciales:		
Dépenses spéciales autres que la perte reportée: 200.000		
La perte reportable de 180.000 n'est déductible qu'à concurrence de 300.000 - 200.000 =	<u>100.000</u>	
Total des dépenses spéciales:	300.000	<u>300.000</u>
Revenu imposable:		0

La perte reportable à l'année suivante s'élève donc à: 180.000 - 100.000 = 80.000.

La situation peut se présenter qu'il y ait lieu de prendre en considération plusieurs pertes reportées. Tel est le cas si plusieurs sous-totaux de revenus nets ont dégagé pour l'année précédente une perte à reporter au sens de l'article 114 L.I.R. La solution consiste à retenir les pertes comme dépenses spéciales en proportion de leurs montants respectifs.

Exemple

Données:

Bénéfice réalisé dans une entreprise indigène (sous-total):	400.000
Bénéfice réalisé dans une entreprise étrangère (sous-total):	200.000
Perte reportable de l'entreprise indigène:	350.000
Perte reportable de l'entreprise étrangère:	450.000
Dépenses spéciales autres que des pertes reportées:	100.000

Solution:

Pertes à prendre en considération:

Perte de l'entreprise indigène:	350.000
Perte de l'entreprise étrangère (à concurrence du bénéfice):	<u>200.000</u>
Total:	550.000

Maximum déductible à titre de pertes:

Bénéfice indigène:	400.000
Bénéfice étranger:	<u>200.000</u>
Total des revenus nets:	600.000
Dépenses spéciales autres que des pertes reportées:	<u>100.000</u>
Maximum déductible:	500.000

La perte de l'entreprise indigène est réputée déduite à concurrence

de:  $\frac{500.000 \times 350.000}{550.000} =$  318.182

La perte de l'entreprise étrangère est réputée déduite à concurrence

de:  $\frac{500.000 \times 200.000}{550.000} =$  181.818

Perte totale: 500.000

La perte de l'entreprise indigène resta reportable

pour:  $350.000 - 318.182 =$  31.818

La perte de l'entreprise étrangère resta reportable

pour:  $450.000 - 181.818 =$  268.182

Total reportable: 300.000

Les pertes qui n'ont pas le caractère de pertes reportables au sens de l'article 114 peuvent uniquement être compensées pendant l'année de leur prise en considération, d'après les règles de l'assiette luxembourgeoise, avec un revenu du même sous-total. L'excédent non compensé n'est pas compensable avec d'autres sous-totaux de revenus nets positifs de l'année d'imposition, ni avec un revenu ou un sous-total de revenus nets quelconque de l'année suivante.

Exemple

Revenus indigènes	600.000
Bénéfice réalisé dans une entreprise de l'Etat A :	100.000
Perte de location dans le même Etat :	- 150.000

Les revenus indigènes (600.000fr) forment un sous-total et les revenus en provenance de l'Etat A (100.000 - 150.000) un autre sous-total. Dans ce dernier sous-total la perte de location peut être déduite à concurrence de 100.000 fr. (bénéfice de l'entreprise étrangère). Le solde négatif de 50.000 n'est pas compensable avec le revenu indigène de 600.000 fr. parce qu'il représente un sous-total à part. Il ne donne pas non plus lieu à compensation avec un revenu positif de l'Etat A au cours de l'année d'imposition suivante.

En cas d'intervention simultanée dans un sous-total d'une perte reportable et d'un autre revenu négatif compensable, la compensation avec un revenu positif s'effectue en premier lieu entre ce revenu positif et le revenu négatif autre que la perte reportable. La perte reportable peut être compensée avec le solde positif éventuel du sous-total qui se dégage après prise en considération du revenu négatif autre que la perte reportable. L'excédent de perte restant est reportable à l'année suivante dans les conditions exposées ci-dessus. Si la compensation du revenu positif avec le revenu négatif autre que la perte reportable aboutit à un solde négatif, ce solde n'est pas compensable avec d'autres revenus. Dans ce cas la perte reportable reste entièrement compensable pour l'année suivante.

Exemple

Les revenus suivants, réalisés dans un même Etat étranger, constituent pour les besoins de l'imputation un seul sous-total.

Perte commerciale :	- 200.000
Perte de location :	- 60.000
Revenus de capitaux mobiliers :	100.000

La perte de location est d'abord compensée avec les revenus de capitaux, si bien qu'il reste un revenu positif de  $100.000 - 60.000 = 40.000$  qui donne lieu à compensation avec la perte de 200.000. La perte reportable pour l'année suivante s'élève donc à :  $200.000 - 40.000 = 160.000$ .

Si dans l'exemple examiné la perte de location s'était montée à 120.000 fr, la différence de  $120.000 - 100.000 = 20.000$  ne pourrait plus être compensée. Quant à la perte reportable de 200.000 elle serait à prendre en considération intégralement pour l'année suivante.

Pour le calcul des sous-totaux de revenus nets il convient de tenir compte des restrictions apportées par la loi concernant l'impôt sur le revenu à la règle de compensation des pertes. Ainsi une moins-value dégagée par application de l'article 99bis (perte de spéculation) ne peut notamment pas être compensée avec un revenu positif du même sous-total autre que des revenus au sens des articles 99ter à 101. (voir article 102, alinéas 11 et 12 L.I.R.).

La compensation des revenus et des pertes dans un sous-total a lieu d'après les règles exposées quelque soit le sous-total de revenus nets à établir en vertu de l'article 134ter. Les règles examinées s'appliquent donc également à l'égard du sous-total formé par les revenus indigènes.

#### 324 Total des revenus nets et revenu imposable

Le total des revenus nets est égal à la somme des sous-totaux positifs déterminés par application des règles exposées aux sections 322 et 323 ci-dessus. Les sous-totaux négatifs ne sont pas à prendre en considération.

Le revenu imposable est égal au total des revenus nets déterminé comme il est dit ci-avant et diminué des dépenses spéciales visées à l'article 109. Les pertes reportables au sens de l'article 114 ne sont à prendre en considération comme dépenses spéciales que jusqu'à concurrence du sous-total de revenus nets auquel ces pertes se rapportent. Il est renvoyé à ce sujet aux considérations développées à la section 323.

#### 325 Calcul de la fraction imputable si le revenu imposable se compose exclusivement de revenus ordinaires

Au cas où pour les besoins de l'assiette luxembourgeoise l'impôt étranger donne uniquement lieu à imputation (art. 134bis) ou qu'il s'agit de déterminer la fraction d'impôt étranger correspondant à un revenu exonéré (art. 134), les quotes-parts respectives sont déterminées d'après la règle suivante:

L'impôt étranger à considérer est calculé en scindant l'impôt total se dégageant de l'assiette luxembourgeoise d'après le rapport entre le sous-total des revenus nets étrangers et la somme des sous-totaux constituant le total des revenus nets.

Exemple

Bénéfice commercial réalisé dans l'Etat A (= sous-total)	500.000
Revenu de location de biens réalisé dans l'Etat B (=sous-total)	100.000
Revenu de location de biens réalisé au Grand-Duché (= sous-total)	300.000
	<hr/>
Total des revenus nets (=somme des sous-totaux)	900.000
Dépenses spéciales autres que les pertes reportées	40.000
	<hr/>
Revenu imposable	860.000
Impôt sur le revenu (classe II, tarif 1979) : 201.072	
Impôt y compris contribution au fonds de chômage :	206.098
Part d'impôt correspondant aux revenus de l'Etat A :	
$\frac{206.098 \times 500.000}{900.000} =$	114.499
Part d'impôt correspondant aux revenus de l'Etat B :	
$\frac{206.098 \times 100.000}{900.000} =$	22.900
Part d'impôt correspondant aux revenus indigènes :	
$\frac{206.098 \times 300.000}{900.000} =$	68.699
	<hr/>
Impôt total :	206.098

Il n'est rien modifié à la règle proportionnelle précitée si dans un sous-total une perte (perte reportable ou autre perte) a été déduite sans que le sous-total soit devenu négatif.

Exemple

Bénéfice commercial réalisé dans l'Etat A :	600.000
Perte de location réalisée dans le même Etat A :	200.000
Sous-total des revenus nets de l'Etat A :	400.000
Sous-total des revenus indigènes :	300.000
Total des revenus nets :	700.000
Dépenses spéciales autres que des pertes reportées :	50.000
Revenu imposable :	650.000
Impôt sur le revenu (classe II tarif, 1979) :	120.468
Impôt y compris contribution au fonds de chômage :	123.479

Part d'impôt correspondant au sous-total des revenus nets de l'Etat A :

$$\frac{123.479 \times 400.000}{700.000} = 70.560$$

Part d'impôt correspondant au sous-total des revenus nets

indigènes :  $\frac{123.479 \times 300.000}{700.000} = 52.919$

Lorsque les dépenses spéciales comprennent des pertes d'années précédentes, reportables en vertu de l'article 114 L.I.R., la ventilation de l'impôt total ne peut pas se faire sur la base des sous-totaux de revenus nets. Il faut au préalable diminuer chaque sous-total de la perte reportée qui s'y rapporte.

Exemple

Bénéfice commercial réalisé dans une entreprise indigène : 400.000

Bénéfice commercial réalisé dans une entreprise étrangère : 700.000

Total des revenus nets : 1.100.000

Dépenses spéciales :

Dépenses spéciales autres que des pertes reportées: 50.000

Perte reportée de l'entreprise étrangère : 250.000

Total des dépenses spéciales : 300.000 300.000

Revenu imposable : 800.000

Impôt sur le revenu (classe II, tarif 1979 : 176.064

Impôt y compris contribution au fonds de chômage: 180.465

Pour la ventilation de l'impôt les sous-totaux suivants entrent en considération :

Sous-total des revenus indigènes : 400.000

Sous-total des revenus étrangers : 700.000

Bénéfice de l'exercice : 700.000

Perte reportée : - 250.000

sous-total 450.000 450.000

Somme des sous-totaux : 850.000

Part d'impôt correspondant au sous-total des revenus :

indigènes :  $\frac{180.465 \times 400.000}{850.000} = 84.925$

Part d'impôt correspondant au sous total des revenus

étrangers :  $\frac{180.465 \times 450.000}{850.000} = 95.540$

326 Calcul des fractions imputable et déductible  
si le revenu se compose exclusivement de revenus ordinaires

Lorsqu'il y a lieu à imputation de l'impôt étranger en vertu de l'article 134bis ou en vertu d'une convention tendant à éviter la double imposition et que cet impôt ne peut pas être imputé intégralement faute d'impôt luxembourgeois suffisant, la fraction non imputable est déduite comme dépenses d'exploitation ou comme frais d'obtention dans les différentes catégories de revenus prévues par la loi. Cette règle découle de l'article 13, alinéa 2 L.I.R. qui préconise pour le calcul des fractions imputable et déductible l'établissement d'une formule de détermination simplifiée. Celle-ci a été instituée par le règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 13, alinéa 2 L.I.R.

La fraction imputable de l'impôt étranger est calculée par application de la formule algébrique suivante qui fait l'objet de l'article 2, alinéa 2 du prédit règlement (voir également l'annexe qui fait partie intégrante de ce règlement) :

$$i = (R + i) t \text{ ou}$$

$$i = \frac{Rt}{1-t}$$

Dans cette formule  $i$  correspond à la fraction imputable de l'impôt étranger. Il s'agit donc en fait de l'impôt luxembourgeois grevant le revenu étranger pour lequel la fraction est à déterminer.

$R$  correspond au revenu net pour lequel la fraction imputable de l'impôt étranger est à déterminer. Par revenu dans ce sens il convient d'entendre le revenu au sens fiscal, c'est-à-dire le revenu brut diminué des frais déductibles qui s'y rapportent. De plus ce revenu est à mettre en compte net d'impôt étranger. En d'autres termes, il y a lieu de porter en déduction du revenu au sens fiscal les impôts étrangers grevant ce revenu et qui sont susceptibles d'imputation ou de déduction dans l'assiette luxembourgeoise. Si par hypothèse un revenu étranger est grevé d'un impôt sur le revenu étranger de 100 et que cet impôt donne lieu à imputation à concurrence de 65 et à déduction pour 35,  $R$  correspond au revenu au sens fiscal diminué de 100.

$t$  correspond au taux global (= relation (en%) entre l'impôt correspondant au revenu imposable ajusté et le revenu imposable ajusté), dégagé par le revenu imposable ajusté au sens de l'article 126 L.I.R., ce revenu étant diminué de tous les impôts étrangers entrant en ligne de compte à titre d'imputation ou de déduction dans l'assiette luxembourgeoise.

La formule n'est pas applicable telle quelle aux sous-totaux de revenus nets comprenant des revenus extraordinaires parce que les règles de ventilation des impôts étrangers prévues pour les revenus ordinaires s'écartent de celles applicables aux revenus extraordinaires (voir section 328 ci-après). Lorsqu'un sous-total de revenus nets se compose en partie de revenus extraordinaires, ces derniers revenus sont à porter en déduction du sous-total avant l'application de la formule aux revenus ordinaires. Il en est de même pour le calcul de  $t$  qui est déterminé sur la base d'un revenu imposable ajusté compte non tenu des revenus extraordinaires.

La fraction déductible de l'impôt étranger est égale à la différence entre l'impôt total étranger et la fraction imputable de cet impôt.

Exemple

Données :

Un contribuable de la classe d'impôt II dispose pour l'année 1979 de revenus indigènes au montant de 800.000 fr. et d'un revenu au sens de l'article 134bis tirant son origine d'un Etat avec lequel le Grand-Duché n'a pas conclu de convention contre la double imposition. Ce dernier revenu qui est grevé d'un impôt étranger de 40.000 fr., est repris dans la base d'imposition luxembourgeoise pour 60.000 fr. Les dépenses spéciales s'élèvent à 20.000 fr.

Solution :

$$i = \frac{R \cdot t}{1-t}$$

Calcul de R :	Revenu net étranger :	60.000
	Impôts étrangers :	<u>40.000</u>
	Revenu à considérer :	20.000

Calcul de t :	Revenus indigènes :	800.000
	Revenus étrangers :	<u>60.000</u>
	Total des revenus nets :	860.000
	Dépenses spéciales :	<u>20.000</u>
	Revenu imposable (ajusté)	840.000
	Impôts étrangers :	<u>40.000</u>
	Revenu à considérer pour le calcul de t	800.000

.../...

Impôt sur le revenu : 176.064

Impôt y compris contribution au fonds de chômage : 180.465

t = 22,55 %

Montant imputable :

$$i = \frac{R \cdot t}{1-t} = \frac{20.000 \times 0,2255}{1 - 0,2255} = 5.823$$

Montant déductible : 40.000 - 5.823 = 34.177

L'imposition est effectuée comme suit :

Revenus indigènes :	800.000
Revenus étrangers : (60.000-34.177) :	<u>25.823</u>
Total des revenus nets :	825.823
Dépenses spéciales :	<u>20.000</u>
Revenu imposable	805.823
Impôt sur le revenu :	178.014
Impôt étranger imputable :	<u>5.823</u>
Impôt à verser :	172.191

Pour d'autres exemples concernant la formule à utiliser il est renvoyé à l'annexe faisant partie intégrante du règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 13, alinéa 2 L.I.R.

La formule élaborée conduit chaque fois à des fractions imputable et déductible mathématiquement exactes lorsque le taux global (t) est proportionnel. Cette situation se présente toujours dans le chef des organismes à caractère collectif imposables à l'impôt sur le revenu des collectivités, lorsque le taux d'imposition applicable s'élève à 40 %, c'est-à-dire lorsque le revenu imposable dépasse 1.312.000 fr.

Dans l'hypothèse où t est un taux progressif, de légères différences entre le résultat mathématiquement exact et les fractions obtenues par la formule peuvent subsister. Ces écarts qui se présentent dans le chef des contribuables personnes physiques quelque soit le revenu imposable et dans la personne des organismes passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités disposant d'un revenu imposable ne dépassant pas 1.312.000, ne sont pas à redresser.

327 Calcul de la fraction imputable si le revenu imposable comprend des revenus extraordinaires

Lorsque le revenu imposable contient des revenus extraordinaires, les règles de ventilation dont question à la section 325 ne sont applicables qu'aux seuls revenus ordinaires. A cet effet les revenus extraordinaires sont à déduire du sous-total auquel ils appartiennent. La part d'impôt correspondant aux revenus ordinaires est déterminée sur la base du sous-total ainsi réduit d'après les règles exposées à la section 325. Quant à la fraction d'impôt relative à l'impôt extraordinaire, elle fait l'objet d'une détermination à part selon les principes régissant la taxation des revenus extraordinaires dans l'assiette luxembourgeoise. La fraction d'impôt correspondant au sous-total à considérer est dès lors égale à la somme de l'impôt relatif aux revenus ordinaires et de l'impôt se rapportant aux revenus extraordinaires.

Lorsque le contribuable fait valoir la déduction de charges extraordinaires, ces charges sont à porter en déduction des revenus extraordinaires avant que ces derniers ne soient retranchés du sous-total auquel ils appartiennent (art. 131, alinéa 3 L.I.R.). En présence de plusieurs revenus extraordinaires dépendant de sous-totaux différents, les charges extraordinaires sont à défalquer des revenus extraordinaires selon la règle proportionnelle.

Exemple

Données :

Revenus indigènes ordinaires :	600.000
Revenus étrangers ordinaires (Etat A) :	500.000
Revenus étrangers extraordinaires (Etat A) imposables en vertu de l'article 131, alinéa 1er, lettre c :	300.000
Dépenses spéciales autres que des pertes reportées :	50.000
Charges extraordinaires :	40.000
Classe d'impôt II (tarif 1979)	

Solution :

a) Calcul de l'impôt :

Sous-total des revenus indigènes :	600.000
Sous-total des revenus étrangers (500.000 + 300.000) :	<u>800.000</u>
Total des revenus nets :	1.400.000

Report :		1.400.000
Dépenses spéciales :		<u>50.000</u>
Revenu imposable :		1.350.000
Charges extraordinaires :		<u>40.000</u>
Revenu imposable ajusté :		1.310.000
Revenus extraordinaires :	300.000	
Charges extraordinaires :	<u>40.000</u>	
Revenu extraordinaire à considérer :	260.000	<u>260.000</u>
Revenu ordinaire :		1.050.000
Impôt correspondant au revenu ordinaire :		289.560
Impôt y compris contribution au fonds de chômage :		296.799
Taux correspondant à la somme des revenus ordinaires et des revenus extraordinaires : 33,16 %*)		
Taux à appliquer aux revenus extraordinaires : 33,16 : 2 = 16,58 %		
Impôt correspondant aux revenus extraordinaires :		

$$\frac{16,58}{100} \times 260.000 = 43.108$$

$$\text{Impôt total : } 296.799 + 43.108 = 339.907$$

b) Ventilation de l'impôt

Sous-total des revenus indigènes :		600.000
Sous-total des revenus étrangers :	800.000	
Revenus extraordinaires :	300.000	
Charges extraordinaires :	<u>40.000</u>	
Revenus extraordinaires à considérer :	260.000	<u>260.000</u>
Sous-total des revenus étrangers à considérer :	540.000	<u>540.000</u>
Somme des sous-totaux :		1.140.000

\*) Calcul du taux

Revenu imposable ajusté : 1.310.000

Impôt y correspondant : 423.864

Impôt y compris contribution au fonds de chômage de 2,5 % :  
434.460

$$\text{taux global : } \frac{434.460 \times 100}{1.310.000} = 33,16 \%$$

Part d'impôt correspondant au revenu  
ordinaire indigène :  $\frac{296.799 \times 600.000}{1.140.000} = 156.210$

Part d'impôt correspondant au revenu  
ordinaire étranger :  $\frac{296.799 \times 540.000}{1.140.000} = 140.589$

Part d'impôt correspondant au revenu  
extraordinaire étranger (voir sous a) : 43.108

Part d'impôt correspondant au revenu  
net total de l'Etat A : 183.697

Il se peut qu'un sous-total de revenu net pour lequel il y a lieu de déterminer la fraction de l'impôt imputable se compose uniquement de revenus extraordinaires. Lorsque dans un tel cas le revenu imposable ajusté ne comprend pas d'autres sous-totaux de revenus nets pour lesquels une fraction d'impôt est à calculer, il n'est pas procédé à une ventilation des revenus ordinaires.

Exemple:

Revenu ordinaire indigène (sous-total) :	800.000
Revenu extraordinaire étranger (sous-total) :	<u>400.000</u>
Total des revenus nets :	1.200.000
Dépenses spéciales autres que des pertes reportées :	<u>20.000</u>
Revenu imposable :	1.180.000
Revenus extraordinaires :	<u>400.000</u>
Revenu ordinaire :	780.000

Impôt correspondant au revenu ordinaire (indigène) (cl. d'impôt II, tarif 1979) :

168.264

contribution au fonds de chômage (2,5 %)

4.206

172.470

Impôt correspondant au revenu imposable ajusté de 1.180.000 : 355.312

+ 8.882 (fonds de chômage) = 364.194 = 30,86 %

Impôt correspondant au revenu extraordinaire (étranger) :

30,86 = 15,43 % de 400.000 = 61.720

2

Dans l'hypothèse où l'impôt étranger grevant le revenu extraordinaire étranger s'élèverait à 50.000 fr., le décompte dans l'assiette luxembourgeoise s'opérerait comme suit :

Impôt correspondant au revenu ordinaire :	172.470
Impôt correspondant au revenu extraordinaire :	<u>61.720</u>
Impôt total :	234.190
Impôt étranger à imputer :	<u>50.000</u>
Cote d'impôt luxembourgeois :	184.190

En cas d'intervention d'une perte reportée au sens de l'article 114, le sous-total des revenus nets pour lequel la fraction d'impôt est à déterminer doit être réduit, préalablement à la déduction des revenus extraordinaires, des pertes reportées se rattachant à ce sous-total.

Exemple

Données :

Revenus ordinaires indigènes :	250.000
Revenus ordinaires en provenance de l'Etat A :	700.000
Revenus extraordinaires en provenance de l'Etat A :	400.000
Perte reportée de l'Etat A :	800.000
Dépenses spéciales autres que des pertes reportées	50.000

Solution :

Sous-total des revenus indigènes :	250.000
Sous-total des revenus de l'Etat A :	
Revenus ordinaires :	700.000
Revenus extraordinaires :	<u>400.000</u>
	1.100.000
	<u>1.100.000</u>
Total des revenus nets :	1.350.000
Dépenses spéciales :	
Dépenses spéciales autres que des pertes reportées :	50.000
Pertes reportées :	<u>800.000</u>
	850.000
	<u>850.000</u>
Revenu imposable :	500.000
Sous-total des revenus étrangers :	1.100.000
- perte reportée d'origine étrangère :	<u>800.000</u>
Revenu d'origine étrangère :	300.000
Revenu extraordinaire réduit au montant de	<u>300.000</u>
Revenu ordinaire :	200.000

Les pertes, autres que les pertes reportées déductibles à titre de dépenses spéciales, sont compensées avec des revenus positifs du sous-total auquel elles appartiennent, la compensation s'opérant prioritairement avec les revenus ordinaires relevant du sous-total.

Exemple

Données :

Revenus en provenance d'un même Etat étranger :

Bénéfice commercial (revenu ordinaire) : 100.000

Bénéfice de cession d'une entreprise commerciale

(revenu extraordinaire) : 400.000

Perte de location : 200.000

Solution :

Bénéfice commercial (revenu ordinaire) 100.000

Perte de location : 200.000

Perte de location à compenser avec le  
revenu extraordinaire : 100.000

Bénéfice de cession (revenu extraordinaire) : 400.000

Sous-total du revenu net (revenu extraordinaire) : 300.000

328 Calcul des fractions imputable et déductible  
si le revenu imposable comprend des revenus extraordinaires

Lorsqu'il y a lieu de calculer les fractions imputable et déductible dans les cas où le revenu imposable se compose partiellement de revenus extraordinaires, les principes exposés à la section 327 sont d'application correspondante, sauf que la formule de calcul instituée par le règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 13, alinéa 2 L.I.R. doit être utilisée pour la détermination des fractions d'impôt respectives.

Exemple 1

Données :

Revenus ordinaires indigènes : 600.000

Revenus extraordinaires de l'Etat A : 400.000

Dépenses spéciales autres que des pertes reportées : 20.000

Impôts prélevés par l'Etat A sur les revenus extraordinaires : 120.000

classe d'impôt II, tarif 1979

Solution :

1. Calcul du revenu ordinaire

Revenus ordinaires indigènes (sous-total) :	600.000
Revenus extraordinaires Etat A (sous-total) :	<u>400.000</u>
Total des revenus nets :	1.000.000
Dépenses spéciales :	<u>20.000</u>
Revenu imposable (ajusté)	980.000
Revenus extraordinaires :	<u>400.000</u>
Revenu ordinaire :	580.000

2. Calcul de la fraction imputable de l'impôt étranger correspondant aux revenus extraordinaires de l'Etat A

$$i = \frac{R \cdot t}{1 - t}$$

Calcul de R :

revenus de l'Etat A :	400.000
impôts Etat A :	<u>120.000</u>
Revenu à considérer :	280.000

Calcul de t :

Revenu imposable (ajusté)	980.000
impôts Etat A :	<u>120.000</u>
Revenu à considérer :	860.000

Impôt correspondant : 201.072

Contribution fonds de chômage : 5.026

Impôt total : 206.098

taux : 23,96 % dont moitié 11,98 %

$$\text{Calcul de } i : \frac{280.000 \times 11,98}{1 - 0,1198} = 38.109$$

3. Fraction déductible de l'impôt étranger :

$$120.000 - 38.109 = 81.891$$

4. Imposition

Revenus ordinaires indigènes :	600.000
Revenus extraordinaires étrangers :	
Revenu net :	400.000
impôt déductible :	<u>81.891</u>
Revenu à considérer :	318.109
Total des revenus nets :	<u>918.109</u>

Report :	918.109
Dépenses spéciales :	<u>20.000</u>
Revenu imposable (ajusté) :	898.109
Revenus extraordinaires :	<u>318.109</u>
Revenu ordinaire :	580.000
Impôt correspondant au revenu ordinaire :	97.680
Taux à appliquer au revenu extraordinaire :	
impôt correspondant au revenu imposable ajusté de 898.109 : 217.620	
taux global : 24,23 % dont la moitié : 12,11 %	
Impôt correspondant au revenu extraordinaire :	
318.109 x 12,11 % =	<u>38.522</u>
sous-total :	136.202
Contribution au fonds de chômage :	<u>3.405</u>
impôt total :	139.607
impôt étranger imputable :	<u>38.109</u>
impôt à payer :	101.498

La différence entre l'impôt luxembourgeois calculé sur le revenu extraordinaire étranger (38.522) et l'impôt imputé (38.109) est à négliger.

Si le calcul des fractions imputable et déductible comporte également la ventilation de l'impôt étranger en fonction des revenus ordinaires, il y a lieu de procéder comme suit :

La fraction d'impôt correspondant aux revenus extraordinaires est en principe à déterminer d'après les règles exposées à la section 327 et celles examinées ci-dessus compte tenu des précisions suivantes.

Tant la fraction d'impôt correspondant aux revenus ordinaires que celle relative aux revenus extraordinaires sont établies par application de la formule  $i = \frac{k \cdot t}{1-t}$

En ce qui concerne le calcul de la fraction d'impôt correspondant aux revenus ordinaires, il est procédé dans ce contexte d'après les règles examinées à la section 326. Pour le calcul de t, il y a lieu de se baser sur le revenu imposable ajusté diminué des revenus extraordinaires tant indigènes qu'étrangers ainsi que des impôts étrangers se rapportant aux revenus ordinaires étrangers. Quant à R il s'entend du revenu ordinaire étranger diminué du seul impôt étranger à charge de ce revenu ordinaire.

Pour l'application de la formule dans l'hypothèse des revenus extraordinaires étrangers t correspond au taux dégagé par le revenu imposable ajusté diminué tant des impôts étrangers frappant le revenu ordinaire étranger que des impôts étrangers assis sur le revenu extraordinaire étranger. R correspond au sous-total des revenus nets représenté par les revenus extraordinaires diminué des seuls impôts étrangers relatifs à ces revenus extraordinaires.

Exemple 2

Données :

Bénéfice commercial indigène (revenu ordinaire) :	500.000
Revenus divers indigènes au sens de l'article 99quater (revenus extraordinaires au sens de l'article 132, alinéa 2, No 2) :	200.000
Bénéfice commercial réalisé dans une entreprise située dans l'Etat A (revenu ordinaire) :	600.000
Impôt de l'Etat A y correspondant :	100.000
Bénéfice de cession d'une entreprise réalisé dans l'Etat A (revenu extraordinaire au sens de l'article 132, alinéa 2, No 1 L.I.R.) :	300.000
Impôt de l'Etat A y correspondant :	30.000
Dépenses spéciales autres que des pertes reportées : 20.000 classe d'impôt II, tarif 1979.	

Solution :

1. Etablissement des sous-totaux de revenus nets

Revenus indigènes :  $500.000 + 200.000 = 700.000$

Revenus étrangers :  $600.000 + 300.000 = 900.000$

2. Calcul du revenu ordinaire

Revenus indigènes : 700.000

Revenus étrangers : 900.000

Total des revenus nets : 1.600.000

Dépenses spéciales : 20.000

Revenu imposable (ajusté) : 1.580.000

Revenus extraordinaires

(200.000 + 300.000) 500.000

Revenus ordinaires : 1.080.000

3. Calcul de la fraction imputable de l'impôt étranger correspondant aux revenus ordinaires

$$i = \frac{R t}{1-t}$$

Calcul de R

Revenu ordinaire étranger :	600.000
Impôt étranger y correspondant :	<u>100.000</u>
Revenu à considérer :	500.000

Calcul de t

Revenus ordinaires étrangers et indigènes :	1.080.000
Impôt étranger correspondant aux revenus ordinaires étrangers :	<u>100.000</u>
Revenus ordinaires à considérer :	980.000

Impôt correspondant : 255.408

Contribution au fonds de chômage : 6.385

Impôt total : 261.793

Taux global : 26,71 %

$$\text{Calcul de } i : \frac{500.000 \times 0,2671}{1-0,2671} = 182.221$$

4. Calcul de la fraction imputable de l'impôt étranger correspondant aux revenus extraordinaires

$$i = \frac{R t}{1-t}$$

Calcul de R

Revenus extraordinaires étrangers :	300.000
Impôt étranger y correspondant :	<u>30.000</u>
Revenu à considérer :	270.000

Calcul de t

Revenu imposable (ajusté)	1.580.000
Impôts étrangers correspondant aux revenus étrangers ordinaires et extraordinaires :	<u>130.000</u>
Revenu à considérer :	1.450.000

Impôt correspondant : 499.464

Contribution au fonds de chômage : 12.486

Impôt 511.950

Taux global : 35,30 % dont la moitié : 17,65 %

Calcul de i

$$i = \frac{270.000 \times 0,1765}{1 - 0,1765} = 57.868$$

5. Impôt maximal imputable de l'Etat A :

Impôt correspondant aux revenus ordinaires :	182.221
Impôt correspondant aux revenus extraordinaires :	<u>57.868</u>
Impôt maximal imputable :	240.089

L'impôt étranger de 100.000 + 30.000 = 130.000 est donc entièrement imputable.

6. Imposition

Revenu imposable (ajusté) (voir sub 2) :	1.580.000
Revenus extraordinaires :	<u>500.000</u>
Revenus ordinaires :	1.080.000
Impôt correspondant aux revenus ordinaires :	304.560
Impôt correspondant aux revenus extraordinaires :	
(taux global correspondant au revenu imposable ajusté :	
$\frac{571.456 \times 100}{1.580.000} = 36,16\%$ dont la moitié 18,08).	
Impôt : 500.000 x 18,08 % =	<u>90.400</u>
sous-total :	394.960
Contribution au fonds de chômage :	<u>9.874</u>
Impôt total :	404.834
Impôts imposables :	<u>130.000</u>
Impôt à payer :	274.834

Exemple 3

Données :

Les données sont les mêmes que dans l'exemple 2 sauf qu'il est supposé que le contribuable a essuyé dans l'Etat A une perte de location de 400.000 fr, la cote d'impôt à payer dans l'Etat A n'étant pas modifiée par cette perte.

Solution :

1. Etablissement des sous-totaux de revenus nets

Revenus indigènes :	500.000 + 200.000 =	700.000
Revenus étrangers :	600.000 + 300.000 - 400.000 =	500.000

2. Calcul du revenu ordinaire

Revenus indigènes :	700.000
Revenus étrangers :	<u>500.000</u>
Total des revenus nets :	1.200.000
Dépenses spéciales :	<u>20.000</u>
Revenu imposable (ajusté) :	1.180.000
Revenus extraordinaires :	<u>*500.000</u>
Revenus ordinaires :	680.000

3. Calcul de la fraction imputable de l'impôt étranger correspondant aux revenus ordinaires

$$i = \frac{R t}{1-t}$$

Calcul de R

Revenu étranger (sous-total) :	500.000
Revenus extraordinaires étrangers :	<u>300.000</u>
Sous-total :	200.000
Impôt correspondant aux revenus ordinaires étrangers :	<u>100.000</u>
Revenu à considérer :	100.000

Calcul de t

Revenus ordinaires :	680.000
Impôt correspondant aux revenus ordinaires étrangers :	<u>100.000</u>
Revenu ordinaire à considérer :	580.000

Impôt correspondant :	97.680
Contribution au fonds de chômage :	<u>2.442</u>
Impôt total :	100.122

$$\text{Taux global : } \frac{100.122 \times 100}{580.000} = 17,26 \%$$

$$\text{Calcul de } i : \frac{100.000 \times 0,1726}{1-0,1726} = 20.860$$

4. Calcul de la fraction imputable de l'impôt étranger correspondant aux revenus extraordinaires

$$i = \frac{R t}{1-t}$$

Calcul de R

Revenus extraordinaires étrangers :	300.000
Impôt étranger y correspondant :	<u>30.000</u>
Revenu à considérer :	270.000

Calcul de t

Revenu imposable (ajusté)	1.180.000
Impôts correspondant aux revenus ordinaires et extraordinaire étrangers :	<u>130.000</u>
Revenu à considérer :	1.050.000

Impôt y correspondant :	289.560
Contribution au fonds de chômage :	<u>7.239</u>
Impôt total :	296.799

Taux global :  $\frac{296.799 \times 100}{1.050.000} = 28,26 \% \text{ dont la moitié: } 14,13\%$

Calcul de i :  $\frac{270.000 \times 0,1413}{1 - 0,1413} = 44.428$

5. Impôt maximal imputable de l'Etat A

Impôt correspondant aux revenus ordinaires :	20.860
Impôt correspondant aux revenus extraordinaires :	<u>44.428</u>
Impôt maximal imputable :	65.288

6. Fraction d'impôt étranger déductible

Impôt prélevé dans l'Etat A :	130.000
Impôt de l'Etat A à imputer :	<u>65.288</u>
Impôt de l'Etat A à déduire :	64.712

7. Imposition

Revenus indigènes :	700.000
Revenus étrangers : (500.000 - 64.712) :	<u>435.288</u>
Total des revenus nets :	1.135.288
Dépenses spéciales :	<u>20.000</u>
Revenu imposable (ajusté) :	1.110.288
Revenus extraordinaires :	<u>500.000</u>
Revenus ordinaires :	610.288
Impôt correspondant au revenu ordinaire :	107.268

Impôt correspondant au revenu extraordinaire :  
Impôt relatif au revenu imposable (ajusté) de 1.110.000 : 319.560

Taux global :  $\frac{319.560 \times 100}{1.110.000} = 28,78 \% \text{ dont la moitié} = 14,39 \%$

Impôt : 500.000 x 14,39 % =	71.950
Impôt total : 107.268 + 71.950 =	179.218
Contribution au fonds de chômage :	<u>4.480</u>
Sous-total :	183.698
Impôt étranger imputable :	<u>65.288</u>
Impôt à payer :	118.410

4 Extension du régime de l'imputation de l'impôt étranger prévu par l'article 134bis L.I.R.

41 Le régime de l'imputation globale

Le règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 134bis, alinéa 1<sup>er</sup>, lettre b et alinéa 3, lettre b L.I.R. institue un régime d'imputation globale des impôts étrangers, qui peut se substituer au régime de l'imputation Etat par Etat visé par l'article 134 et examiné au chapitre 3 ci-dessus.

Tout comme ce dernier système d'imputation celui de l'imputation globalisée répond au principe que l'impôt étranger n'est imputable sur l'impôt luxembourgeois qu'à concurrence de l'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus étrangers visés par l'article 134bis, alinéa 2. Il se distingue toutefois du régime de l'imputation Etat par Etat par le fait que la limitation à l'impôt luxembourgeois grevant les revenus étrangers ne s'applique plus par Etat de provenance des revenus, mais par sous-total unique formé par l'ensemble des revenus provenant des Etats avec lesquels le Grand-Duché n'a pas conclu de convention contre la double imposition. En d'autres termes, il est procédé à la globalisation tant des revenus en provenance de ces Etats et compris dans le revenu imposable que des impôts perçus par ces Etats sur les revenus en question. L'impôt sur le revenu luxembourgeois calculé sur le sous-total formé par ces revenus constitue la limite supérieure d'imputation des impôts étrangers globalisés.

A la section 311 il a été précisé en rapport avec les revenus à prendre en considération dans le système de l'imputation Etat par Etat que le sous-total à former à cet effet englobe également les revenus non imposés à l'étranger si celui-ci se compose au moins d'un revenu ayant donné lieu à la taxation étrangère. Le même principe s'applique dans le régime global. Lorsqu'un seul des revenus à comprendre dans le sous-total à établir a été imposé dans un Etat avec lequel le Grand-Duché est lié par une

convention contre la double imposition, tous les autres revenus dérivant de tels Etats, donc tant ceux de l'Etat de la taxation que ceux d'autres de ces Etats, sont à retenir dans le sous-total global, même si ces revenus n'ont subi aucune imposition étrangère.

Le régime de l'imputation globale est assorti de plusieurs autres restrictions et limitations dont il sera question à la section 42.

Par ailleurs ce régime ne peut être accordé que sur demande. Le contribuable qui omet de présenter la demande est censé avoir opté pour la méthode de l'imputation par Etat de provenance des revenus prévue par l'article 134bis, alinéa 1<sup>er</sup>, dernière phrase L.I.R.

En principe la demande pour le régime de l'imputation globale est à formuler dans la déclaration concernant l'impôt sur le revenu. Il est prévu d'assortir les formules de déclaration d'une rubrique spéciale permettant au contribuable d'exprimer clairement son option pour l'un ou l'autre régime.

La demande peut également être faite après la remise de la déclaration pour l'impôt sur le revenu tant que l'imposition pour l'exercice de prise en considération de l'impôt étranger n'est pas établie. Le choix exprimé par le contribuable ne vaut toujours que pour un seul exercice. Pour l'exercice suivant le contribuable dispose de nouveau d'un droit d'option entre celui des régimes d'imputation qui lui semble le plus avantageux.

Le contribuable ne peut pas se borner à demander simplement à l'administration de lui accorder le régime le plus favorable. Il doit déclarer sa préférence avant l'établissement de l'imposition. S'il omet de le faire, l'administration applique d'office le système de l'imputation Etat par Etat.

Tous les contribuables susceptibles de pouvoir bénéficier de l'article 134 bis (voir section 312) peuvent se prévaloir du régime de l'imputation globale dans les conditions prévues par le prédit règlement du 26 mai 1979. Le régime s'applique donc également à la Caisse d'Epargne de l'Etat et aux contribuables non résidents pour ce qui est des revenus réalisés par un établissement stable indigène (article 6 du règlement).

La globalisation ne joue pas dans l'hypothèse de l'article 134 L.I.R. (revenus exonérés par une convention internationale, voir chapitre 2)

Le régime global peut également englober certaines catégories de revenus et les impôts étrangers correspondants en provenance d'un Etat

avec lequel le Grand-Duché a conclu une convention contre la double imposition (il est renvoyé à la section 62 de la circulaire).

#### 42 Restrictions et limitations du régime de l'imputation globale

Le régime de l'imputation globale créé par le règlement grand-ducal du 26 mai 1979 prévoit l'imputation des impôts étrangers dans la limite des restrictions suivantes.

##### 1. Limitation aux revenus de capitaux mobiliers étrangers

Seuls les revenus de capitaux mobiliers rentrant dans les prévisions de l'article 134bis, alinéa 2, numéro 7 (voir section 313, No 7) sont susceptibles d'entrer en ligne de compte pour l'imputation globale. Il est inopérant pour les besoins de cette imputation que les revenus de capitaux mobiliers étrangers soient considérés dans l'assiette luxembourgeoise comme partie intégrante d'un bénéfice commercial, d'un bénéfice agricole et forestier, d'un bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale ou comme éléments de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers au sens de l'article 10, No 6 L.I.R.

Aucun des autres revenus étrangers visés par l'article 134bis, alinéa 2 n'est à comprendre dans le sous-total formé par les revenus de capitaux mobiliers. Ces revenus sont donc soumis au régime de l'imputation Etat par Etat.

##### 2. Limitation de l'imputation des impôts étrangers à l'impôt luxembourgeois grevant les revenus de capitaux mobiliers étrangers.

Ainsi qu'il a été relevé à la section 41 ci-dessus l'impôt étranger à imputer ne peut en aucun cas dépasser, dans le régime de l'imputation globale, l'impôt luxembourgeois correspondant au sous-total des revenus de capitaux mobiliers étrangers. La partie non imputable peut cependant être portée en déduction de la base d'imposition luxembourgeoise (voir remarque ci-après).

Le contribuable qui opte pour le régime globalisé doit comprendre dans un seul sous-total tous les revenus de capitaux mobiliers provenant d'Etats avec lesquels le Grand-Duché n'a pas conclu de convention contre la double imposition. Il n'est donc pas permis de globaliser par sélection

c'est-à-dire de globaliser les revenus de capitaux mobiliers en provenance de certains de ces Etats et de soumettre les revenus de capitaux mobiliers provenant d'autres Etats au régime de l'imputation Etat par Etat.

3. Limitation des impôts étrangers imputables au taux de 20 % de la base d'imposition étrangère

Aux termes de l'article 2, alinéa 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 26 mai 1979 les impôts étrangers ne sont imputables que pour la part de l'impôt étranger correspondant à un taux d'imposition de 20 %.

La limitation sous rubrique est en relation avec l'imposition effectuée dans l'Etat étranger. Pour son calcul la base d'imposition étrangère est déterminante. Si par exemple, un Etat étranger frappe d'une retenue à la source le montant brut des intérêts d'un emprunt accordé par une banque luxembourgeoise à un résident de cet Etat, le maximum imputable au Luxembourg s'élève à 20 % du revenu brut. Il est inopérant dans ce contexte que l'imposition du revenu dans l'assiette luxembourgeoise repose sur le montant net obtenu par déduction du revenu brut des dépenses d'exploitation en rapport avec l'opération de placement.

Si l'impôt étranger correspondant à la fraction du taux d'imposition étranger dépassant 20 % n'est pas imputable, cette quote-part de l'impôt étranger est cependant susceptible de déduction en tant que dépenses d'exploitation ou frais d'obtention (article 4 du règlement du 26 mai 1979).

Exemple

L'Etat étranger A prélève sur les revenus d'intérêts une retenue de 30 % sur le montant brut. Les intérêts touchés par un contribuable luxembourgeois s'élèvent à 500.000 fr. L'impôt perçu par l'Etat A s'élève donc à 30 % de 500.000 = 150.000 fr.

L'impôt étranger relatif au revenu d'intérêts n'est imputable dans le régime global qu'à concurrence de 20 % de 500.000 = 100.000 fr. L'impôt résiduel de 50.000 fr (10 % de 500.000) est déductible de la base d'imposition luxembourgeoise.

La limitation au taux de 20 % s'applique distinctement à chaque revenu étranger imposé séparément dans l'Etat étranger. Si par hypothèse un institut financier luxembourgeois procède dans un Etat déterminé à deux placements différents et que les intérêts du premier sont soumis à

une retenue de 10 % et ceux du deuxième à un prélèvement de 30 %, les intérêts sont considérés pour les besoins de l'application de la limitation de 20 % comme deux revenus distincts. Il s'ensuit que la retenue de 10 % sur les intérêts du premier prêt est imputable sans restriction tandis que le prélèvement fiscal sur les intérêts retirés de la deuxième opération de placement n'est pris en considération au titre de l'imputation que pour 20 % de la base d'imposition étrangère. Une compensation entre la partie non absorbée du plafond de la première opération et la fraction de l'impôt dépassant le plafond de la seconde opération n'est pas possible.

4. Limitation des impôts étrangers imputables à 7,5% de l'impôt luxembourgeois correspondant au revenu imposable ajusté

Une dernière limitation des impôts étrangers est fonction de l'impôt correspondant au revenu imposable ajusté établi pour les besoins de l'assiette luxembourgeoise.

La limitation s'élève à 7,5 % de l'impôt dégagé sur ce revenu imposable ajusté non diminué des impôts étrangers susceptibles d'imputation. Par impôts susceptibles d'imputation dans ce sens il y a lieu d'entendre tous les impôts étrangers qui peuvent donner lieu à imputation en vertu des dispositions de l'article 134bis L.I.R. N'y est donc pas comprise la fraction de l'impôt étranger déductible, en vertu de l'article 13, alinéa 2, à titre de dépenses d'exploitation ou de frais d'obtention.

\* \* \*

Avant l'application des limitations prévues sous 2 à 4 tous les revenus de capitaux mobiliers en provenance des Etats avec lesquels le Grand-Duché n'a pas conclu de convention tendant à éviter la double imposition, sont à réunir en un seul sous-total (article 3 du règlement). Ce sous-total constitue un groupe de revenus au sens de l'article 134ter L.I.R. pour lequel il convient de déterminer la fraction d'impôt étranger à imputer.

La fraction de l'impôt étranger correspondant à ce sous-total et qui ne peut pas être imputée faute d'impôt luxembourgeois suffisant, est déductible comme dépenses d'exploitation ou comme frais d'obtention. A cet effet il est fait application de la formule  $i = \frac{R t}{1-t}$  examinée à la section 326.

(article 4 du règlement)

.../...

Exemples d'application concernant les limitations commentées sous  
2 à 4.

Remarques

Les exemples qui vont suivre illustreront l'incidence des trois limites d'imputation prévues par les articles 1 et 2 du règlement grand-ducal du 26 mai 1979 en rapport avec le régime d'imputation globale.

Pour le calcul de la limite de 7,5 % de la cote d'impôt luxembourgeois correspondant au revenu imposable ajusté non diminué des impôts étrangers susceptibles d'imputation (art. 2 al. 2 du règlement), on fera usage de la formule suivante :

$$i = (Q - b + i) \frac{7,5}{100} \cdot t$$

où i = fraction d'impôt étranger imputable

Q = revenu imposable ajusté

b = impôts étrangers

t = taux d'impôt global correspondant au revenu imposable ajusté diminué à concurrence du total des impôts étrangers entrant en ligne de compte au titre de l'imputation et de la déduction.

Exemple 1

Données :

Une société anonyme déclare pour 1979 un revenu net de 7 millions. Sont compris dans ce montant des revenus étrangers de capitaux mobiliers en provenance de trois Etats différents, à savoir :

.../...

	<u>Revenu net</u> <u>(impôts étrangers non déduits)</u>	<u>Impôts</u> <u>étrangers</u>	<u>Taux</u> <u>d'imposition</u>
<u>Etat A</u>	130.000	80.000	15 %
<u>Etat B</u>	280.000	300.000	30 %
<u>Etat C</u>	60.000	20.000	5 %
	<u>470.000</u>	<u>400.000</u>	

Pour les besoins du présent exemple il est fait abstraction de l'impôt commercial ainsi que de la contribution au fonds de chômage.

Il est admis que la contribuabilité a opté pour le régime d'imputation globale.

Solution :

1ère limite (art. 1er du règlement grand-ducal du 26 mai 1979).

L'imputation de l'impôt étranger est limitée à la fraction d'impôt luxembourgeois correspondant à l'ensemble des revenus de capitaux étrangers.

$$i = \frac{R t}{1-t} \quad \text{où } R = 470.000 - 400.000 = 70.000$$

$$t = 40 \%$$

$$i = \frac{70.000 \cdot 0,4}{1 - 0,4} = 46.667$$

2e limite (art. 2, al. 1 du règlement grand-ducal du 26 mai 1979)

L'impôt étranger n'est imputable que pour la part correspondant à la fraction du taux étranger d'imposition ne dépassant pas 20 %.

	<u>Taux d'impôt</u>	<u>Impôts étrangers</u>		<u>Impôts étrangers susceptibles d'imputation</u>
Etat A	15 %	80.000		80.000
Etat B	30 %	300.000	$\times \frac{20}{30}$	200.000
Etat C	5 %	20.000		20.000
				<u>300.000</u>
				i = 300.000

3e limite (art. 2, al. 2 du règlement grand-ducal du 26 mai 1979)

L'impôt étranger n'est imputable qu'à concurrence de 7,5 % de la cote d'impôt luxembourgeois correspondant au revenu imposable ajusté diminué des impôts étrangers susceptibles d'imputation.

$$i = (Q - b + i) \frac{7,5}{100} \cdot t$$

où  $Q = 7.000.000$

$b = 400.000$

$t = 40 \%$

$$i = (7.000.000 - 400.000 + i) \frac{7,5}{100} \cdot \frac{40}{100}$$

$$i - \frac{3}{100} i = 6.600.000 \cdot \frac{3}{100}$$

$$97 i = 19.800.000$$

$$i = 204.123$$

\*

\*

\*

.../...

La limite inférieure étant déterminante, en l'occurrence la  
 1ère limite, l'impôt étranger sera imputable à raison de: 46.667.- fr.  
 et déductible à raison de : 400.000 - 46.667 = 353.333.- fr.

Exemple 2

Données :

Une société anonyme déclare pour 1979 un revenu net de 7 millions.  
 Sont compris dans ce montant des revenus étrangers de capitaux mobiliers  
 en provenance de trois Etats différents à savoir :

	<u>Revenu net</u> <u>(impôts étrangers</u> <u>non déquits)</u>	<u>Impôt étranger</u>	<u>Taux</u> <u>d'imposition</u>
Etat A	100.000	40.000	5 %
Etat B	100.000	80.000	30 %
Etat C	100.000	-	
	<u>300.000</u>	<u>120.000</u>	

Solution

Calcul des limites comme ci-dessus :

1ère limite : 
$$i = \frac{Rt}{1 - t} = \frac{180.000 \cdot 0,4}{1 - 0,4} = \underline{\underline{120.000.-}}$$

<u>2e limite :</u>		<u>Taux d'impôt</u>	<u>Impôts étrangers</u>
Etat A	5 %		40.000
Etat B	30 %	$80.000 \times \frac{20}{30}$	= 53.333
Etat C	0		-
			<u>i = 93.333.-</u>

.../...

3e limite :  $i = (Q - b + i) \cdot \frac{7,5}{100} \cdot t$

$$i = (7.000.000 - 120.000 + i) \cdot \frac{7,5}{100} \cdot \frac{40}{100}$$

$$i = \underline{\underline{212.783,-}}$$

\* \* \*

\*

Pour ce 2e exemple ce sera la 2e limite qui sera à retenir;  
 donc : fraction d'impôt étranger imputable : 93.333...  
 fraction d'impôt étranger déductible: 120.000-93.333 = 26.667,-

Exemple 3

Données :

Une société anonyme déclare pour 1979 un revenu net de 7 millions. Sont compris dans ce montant des revenus étrangers de capitaux mobiliers en provenance de trois Etats différents, à savoir:

	<u>Revenu net</u> <u>(impôts étrangers</u> <u>non déduits)</u>	<u>Impôt étranger</u>	<u>Taux</u> <u>d'imposition</u>
Etat A.	800.000	300.000	25 %
Etat B	230.000	150.000	15 %
Etat C	80.000	60.000	20 %
	<u>1.110.000</u>	<u>510.000</u>	

Solution

Calcul des limites :

1ère limite

$$i = \frac{600.000 \cdot 0,4}{1 - 0,4} = \underline{\underline{400.000}}$$

.../...

<u>2e limite</u>	<u>Taux d'impôt</u>	<u>Impôts étrangers</u>
Etat A	25 %	$300.000 \times \frac{20}{25} =$ 240.000
Etat B	15 %	150.000
Etat C	20 %	60.000
		<u>          </u>
		i = <u>450.000</u>

3e limite

$$i = (Q - b + i) \frac{7,5}{100} \cdot t$$

$$i = (7.000.000 - 510.000 + i) \frac{7,5}{100} \cdot \frac{40}{100}$$

$$i = \underline{\underline{200.722}}$$

\*

\*

\*

Dans le présent exemple ce sera la 3e limite qui sortira ses effets ;

donc: fraction d'impôt étranger imputable : 200.722

fraction d'impôt étranger déductible:  $510.000 - 200.722 = 309.278$

A noter que le contribuable dispose de la possibilité d'inclure dans le régime global les revenus de capitaux mobiliers en provenance des Etats avec lesquels le Grand-Duché a conclu une convention contre la double imposition. Il en sera question à la section 62.

.../...

5. Prise en considération de l'impôt commercial lors de la ventilation de l'impôt étranger en une fraction imputable et une fraction déductible

A la section 326 il a été question d'une formule de ventilation de l'impôt étranger en une fraction imputable sur l'impôt sur le revenu luxembourgeois et une fraction déductible du revenu imposable au Luxembourg.

Lorsque le revenu étranger est à considérer sur le plan de l'assiette luxembourgeoise comme bénéfice commercial, l'impôt commercial y afférent constituera une dépense d'exploitation déductible et affectera en l'occurrence l'impôt sur le revenu luxembourgeois correspondant au revenu étranger.

Sont à considérer comme revenus étrangers à caractère commercial les revenus visés à l'article 134 bis al. 2 no 1, ainsi que ceux visés aux nos 4, 7 et 8 s'ils font partie d'un bénéfice commercial. Comme le bénéfice commercial réalisé par un établissement stable sis à l'étranger (art. 134 bis al. 2 no 1) n'est pas soumis à l'impôt commercial luxembourgeois (§ 9 no 3 GewstG) il n'y a que les revenus visés aux nos 4, 7 et 8 de l'article 134 bis qui peuvent occasionner des calculs de ventilation plus complexes en raison de la répercussion de l'impôt commercial.

Il convient de distinguer entre deux hypothèses différentes de calcul de ventilation de l'impôt étranger, suivant que l'impôt sur le revenu luxembourgeois est calculé sur la base d'un taux proportionnel ou d'un taux progressif.

Au numéro 1 ci-dessous seront traités les cas de ventilation d'impôts étrangers en rapport avec un revenu étranger à caractère commercial soumis au Luxembourg au taux d'impôt proportionnel de 40 %.

La mise en compte de l'impôt commercial n'influera dans ces cas pas sur le taux d'impôt qui doit servir au calcul de l'impôt luxembourgeois grevant ledit revenu étranger.

Le numéro 2 ci-dessous envisagera les hypothèses de ventilation, plutôt rares, lorsque le revenu étranger est soumis au Luxembourg à un

.../...

taux d'impôt progressif qui est donc fonction du montant de l'impôt commercial.

Pour les besoins des exemples et développements qui suivent il est admis qu'il n'y a pas eu de paiement d'avances pour impôt commercial, de sorte que le terme "provision pour impôt commercial" vise la charge d'impôt commercial globale d'un exercice déterminé.

1. Le revenu étranger est soumis au Luxembourg à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 40 %

Pour la ventilation de l'impôt étranger en une fraction imputable et une fraction déductible il faut faire intervenir dans la formule de base  $i = (R + i) t$  (voir section 326) l'impôt commercial dont sera grevé le revenu étranger. La fraction d'impôt commercial "d" sur le capital d'exploitation qui correspond au revenu étranger peut être déterminée forfaitairement d'après la formule suivante :

$$d = \frac{\text{Revenu étranger net}}{\text{Bénéfice commercial avant déduction de l'impôt commercial}} \times \frac{\text{impôt commercial s/ capital d'exploitation}}{\text{capital d'exploitation}}$$

L'impôt commercial "c" d'après le bénéfice d'exploitation qui grève le revenu étranger reste fonction du montant imputable de l'impôt étranger, et inversement, la fraction imputable de l'impôt étranger dépend de l'impôt commercial correspondant au même revenu étranger.

Il s'ensuit qu'en cas de concours d'impôt commercial la formule de base sera la suivante :

$$i = (R' + i - c) t \quad (1)$$

$$c = (R' + i - c) f$$

$$c = \frac{R' f + i f}{1 + f} \quad (2)$$

où  $R' = R - d$

$c =$  impôt commercial s/rev. étranger

$R =$  revenu étranger net d'impôts étrangers

$f =$  taux communal x 4 %

$t =$  taux d'impôt

(2) dans (1)  $i = \frac{(R' + i - R' f + i f) t}{1 + f}$

$$i = \frac{R' t}{1 - t + f} \quad (3)$$

Si le taux communal est de 250 % (p.ex. Ville de Luxembourg)  
et le taux d'impôt sur le revenu des collectivités 40% ==>  $i = \frac{0,4 R'}{0,7}$

Pour des raisons de simplification il est permis de faire abstraction de la part des additions et déductions qui sont à pratiquer au bénéfice d'exploitation étranger en vertu des §§ 8 et 9 GewstG, ainsi que de la part de l'abattement prévu par le § 11 al. 2 GewstG qui s'y rapporte.

A la section 313 il a été question d'une méthode de fixation forfaitaire des revenus nets étrangers d'après le rapport entre les recettes brutes étrangères et les recettes brutes totales multiplié par le revenu imposable. Cette méthode vaut uniquement pour le secteur bancaire qui pourra dès lors faire usage de la formule (3) modifiée comme suit :

$$i = \frac{(Q \cdot \frac{A - b}{T}) \cdot t}{1 - t + f}$$

(4)

où Q = revenu imposable diminué du seul impôt commercial sur le capital d'exploitation

A = recettes brutes étrangères

T = recettes brutes totales

b = impôts étrangers

f = taux communal x 4 %

t = taux d'impôt

En cas d'application du régime d'imputation globale, il échet finalement d'établir une formule de détermination forfaitaire de la limite d'imputation de l'impôt étranger à 7,5 % de l'impôt luxembourgeois correspondant au revenu imposable ajusté. (voir section 42.)

Pour simplifier les calculs on fait de nouveau abstraction des additions et déductions prévues par les §§ 8 et 9 GewstG ainsi que de l'abattement visé au § 11 al. 2 GewstG. On obtient dès lors la formule suivante:

$$i = \left[ Q - (Q - b + i) f - b + i \right] \frac{40}{100} \cdot \frac{7,5}{100}$$

Dans où Q = revenu imposable diminué du seul impôt commercial sur le capital d'exploitation

b = impôts étrangers

i = fraction d'impôt étranger imputable

f = taux communal x 4 %

Après développement, la formule se présentera comme suit :

$$i = \frac{0,03 (Q - Qf + bf - b)}{0,97 + 0,03 f} \quad (5)$$

ou : si le taux communal est de 250 % c.-à-d.  $f = 250 \% \cdot 4 \% = 0,1$

$$\implies i = \frac{0,027 (Q - b)}{0,973}$$

Exemple

Données :

Une banque société anonyme avec siège à Luxembourg déclare pour 1979 un bénéfice commercial de 200 millions avant déduction de l'impôt commercial.

Sont compris dans ce bénéfice des revenus de capitaux provenant des Etats suivants avec lesquels le Luxembourg n'a pas conclu de convention entre les doubles impositions :

	<u>Revenu brut</u>	<u>Revenu net</u> <u>(impôts</u> <u>étrangers non</u> <u>déduits)</u>	<u>Impôts</u> <u>étrangers</u>	<u>Taux</u> <u>d'impôt</u>
Etat A	30 mio	10 mio	6 mio	20 %
Etat B	90 mio	30 mio	27 mio	30 %
Etat C	60 mio	20 mio	-	-
	<u>180 mio</u>	<u>60 mio</u>	<u>33 mio</u>	

Le capital d'exploitation de la banque s'élève à 500 millions.  
La banque opte pour le régime d'imputation globale.

Solution : (On fera abstraction des cotisations au fonds de chômage)

Calcul de la fraction imputable de l'impôt étranger. La première limite à observer correspond à la fraction d'impôt luxembourgeois qui grève ledit revenu étranger :

$$i = \frac{R' \cdot t}{1 - t + f}$$

$$R' = R - d$$

$$f = 250\% \times 4\% = 0,1$$

R = revenu étranger net  
diminué des impôts  
étrangers

d = part d'impôt commercial  
s/capital d'exploitation  
qui correspond au revenu  
étranger

Impôt s/capital d'exploitation : 500 mio x 2<sup>o</sup>/100 x 250% = 2,5 mio

$$d = \frac{60 \text{ mio}}{200 \text{ mio}} \cdot 2,5 \text{ mio} = 0,75 \text{ mio}$$

$$R' = 60 \text{ mio} - 0,75 \text{ mio} - 33 \text{ mio} = 26,25 \text{ mio}$$

1ère limite :  $i = \frac{26,25 \text{ mio} \cdot 0,4}{1 - 0,4 + 0,1} = 15 \text{ mio}$

2e limite : Dans le régime d'imputation globale l'impôt étranger n'est imputable que pour la part de l'impôt étranger correspondant à la fraction du taux étranger d'imposition ne dépassant pas 20 pour cent :

Etat A 6 mio

Etat B  $27 \times \frac{20}{30} \text{ mio} = 18 \text{ mio}$

Etat C

====> d'où 2e limite : 24 mio

.../...

3e limite L'impôt étranger n'est imputable qu'à concurrence de 7,5 % de la cote d'impôt luxembourgeois correspondant au revenu imposable ajusté non diminué des impôts étrangers susceptibles d'imputation.

Le taux communal de la Ville de Luxembourg étant de 250 % on peut se servir de la formule simplifiée :

$$i = \frac{0,027 (Q - b)}{0,973} \quad \text{où } Q = 200 \text{ mio} - 2,5 \text{ mio} = \underline{\underline{197,5 \text{ mio}}}$$

et b = 33 mio

$$i = \frac{0,027 \cdot (197,5 \text{ mio} - 33 \text{ mio})}{0,973} = \underline{\underline{4.564.748}}$$

C'est la limite inférieure, en l'occurrence cette 3e limite qui est déterminante, de sorte que l'impôt étranger peut être imputé à concurrence de 4.564.748.- fr. sur l'impôt luxembourgeois, et qu'il peut être déduit du revenu imposable à raison de 33.000.000 - 4.564.748 = 28.435.252.- francs.

Avant d'établir l'imposition à l'impôt sur le revenu des collectivités et à l'impôt commercial, il faut calculer la provision pour impôt commercial en vertu de l'article 49 L.I.R.

Bénéfice commercial déclaré:	200.000.000
*/. impôts étrangers déductibles :	<u>28.435.252</u>
	171.564.748
*/. abattement :	<u>.200.000</u>
	171.364.748
*/. Impôt commercial sur capital d'exploitation:	
500 mio x 2 <sup>o</sup> /oo x 250 % =	<u>2.500.000</u>
arrondi :	168.864.748
	168.864.000
Impôt commercial s/bénéfice 168.864.000 : 11 <sup>*)</sup>	15.351.272
+ Impôt commercial s/capital d'exploitation	<u>2.500.000</u>
Provision pour impôt commercial :	17.851.272

\*

\*

\*) (Bénéfice non réduit x 4%) .  $\frac{250\%}{1+0,04 \cdot 250\%}$  =  $\frac{\text{Bénéfice non réduit}}{11}$

.../...

Imposition 1979

A l'impôt sur le revenu des collectivités

A l'impôt commercial

Bénéfice commercial déclaré: 200.000.000  
% impôts étrangers  
réductibles 28.435.252  
% Provision impôt commercial  
17.851.272  

---

Revenu imposable arr. 153.713.000  
Impôts 40% 61.485.200  
% impôts étrangers  
imputables 4.564.748  

---

Impôts dus : 56.920.452

153.713.000  
% abattement 200.000  

---

153.513.000  
4% 6.140.520  
Capital d'exploit-  
tation  
500.000.000x 2<sup>o</sup>/100 1.000.000  

---

7.140.520  
taux communal 250% 17.851.300

2. Le revenu étranger est soumis au Luxembourg à l'impôt sur le revenu à un taux progressif

Comme il vient déjà d'être relevé ci-dessus, ces cas d'imposition de revenus étrangers à caractère commercial avec ventilation de l'impôt étranger en une fraction imputable et une fraction déductible sont plutôt rares.

Pour les cas de l'espèce il s'agit de déterminer préalablement le taux d'impôt "t" avant de suivre le procédé décrit sub 1) ci-dessus en rapport avec un taux proportionnel.

A cet effet il convient de calculer d'abord la provision de l'impôt commercial en présumant l'impôt étranger intégralement imputable.

En tenant compte de cette provision on détermine le revenu imposable ajusté diminué à concurrence du total des impôts étrangers entrant en ligne de compte au titre de l'imputation ou de la réduction. Le taux d'impôt global calculé sur cette base est repris dans la formule

$$i = \frac{R' \cdot t}{1 - t + f} \quad (\text{voir sub 1})$$

Si compte tenu du calcul précité il résulte une fraction d'impôt étranger déductible, la provision de l'impôt commercial s'avère trop élevée par rapport à l'impôt commercial effectivement dû. Il échet d'en tenir compte lors du calcul de la provision de l'impôt commercial de l'exercice subséquent.

Le bénéfice d'exploitation au sens du § 7 GewstG de l'exercice suivant sera diminué d'un montant égal à la fraction d'impôt étranger déductible au titre de l'exercice précédent pour le calcul de la provision pour impôt commercial. La provision calculée sur cette base se trouvera réduite par rapport à l'impôt commercial effectif qui sera évidemment calculé sur la base du bénéfice d'exploitation exact.

Cette manière de procéder permettra également de contourner le problème se posant dans le cadre de la procédure d'établissement séparé du bénéfice commercial. En effet, le bureau d'imposition compétent pour l'établissement du bénéfice commercial et de l'impôt commercial y relatif ignore les autres revenus de l'exploitant et

par conséquent le taux d'impôt global correspondant au revenu imposable ajusté.

Le bureau d'imposition compétent pour l'établissement séparé du bénéfice calculera l'impôt commercial tout en considérant l'impôt étranger comme étant intégralement imputable sur l'impôt sur le revenu luxembourgeois. Il fera parvenir au bureau d'imposition du domicile de l'exploitant un renvoi faisant état du bénéfice commercial et de l'impôt étranger présumé imputable.

Si lors de l'établissement de l'impôt sur le revenu l'impôt étranger se révèle supérieur à la fraction de l'impôt luxembourgeois correspondant au revenu étranger, le bureau d'imposition du domicile du contribuable en fera communication au bureau compétent pour l'établissement du bénéfice commercial. La provision de l'impôt commercial de l'exercice subséquent sera dès lors calculée sur la base du bénéfice d'exploitation diminué à concurrence de ladite fraction d'impôt étranger déductible conformément au principe exposé ci-dessus.

Exemple :

Données :

Un commerçant déclaré pour 1979 un bénéfice commercial (avant déduction de l'impôt commercial) de 1.500.000.-fr y compris un revenu étranger de 500.000.-fr provenant de la réalisation d'une participation dans une société de capitaux avec siège statutaire et principal établissement dans l'Etat A. L'impôt étranger s'élève à 250.000 fr. Le capital d'exploitation est de 10 millions. Le contribuable est rangé dans la classe d'impôt II et fait encore état de 12.000 fr à titre de dépenses spéciales.

Il n'existe pas de convention contre les doubles impositions entre le Luxembourg et l'Etat A.

Solution

a) Calcul de la provision pour impôt commercial

Bénéfice commercial	1.500.000
*/. abattement	<u>400.000</u>
	1.100.000
*/. impôt commercial s/capital d'exploitation	
10.000.000	
*/. abattement - $\frac{700.000}{9.300.000} \times 20/100 \times 250 \%$	<u>46.500</u>
arrondi	1.053.000
Impôt commercial sur bénéfice: 1.053.000 : 11 =	95.727
+ Impôt commercial sur capital d'exploitation :	<u>46.500</u>
Provision pour impôt commercial :	142.227

b) Imposition à l'impôt sur le revenu : barème 1979; classe II

Calcul de la fraction d'impôt étranger imputable:

$$i = \frac{R' \cdot t}{1 - t + f}$$

$$R' = R - d$$

R = revenu étranger net - impôts étrangers

d = part d'impôt commercial s/capital d'exploitation correspondant au revenu étranger

$$f = 4\% \times \text{taux communal (250\%)} = 0,1$$

$$d = \frac{\text{revenu étranger net} \cdot \text{impôt commercial s/capital d'exploitation}}{\text{bénéfice commercial (avant déduction de l'impôt commercial)}}$$

$$d = \frac{500.000}{1.500.000} \cdot 46.500 = 15.500$$

$$R = 500.000 - 250.000 = 250.000$$

$$R' = 250.000 - 15.500 = 234.500$$

Détermination du taux d'impôt global "t":

Calcul du revenu imposable ajusté suivant art. 2 al. 2 du règlement grand-ducal du 26 mai 1979 :

Bénéfice commercial :	1.500.000	
*/. Impôts étrangers	- 250.000	
*/. Provision impôt commercial	- 142.227	
*/. Dépenses spéciales	- 12.000	
Revenu imposable ajusté:	1.095.773 impôts cl. II	312.060
	+ fonds de chômage 2,5 %	7.801
		319.861

$$t = \frac{319.861 \times 100}{1.095.728} = 29,19 \%$$

$$i = \frac{234.500 \times 0,2919}{1 - 0,2919 + 0,1} = \underline{\underline{84.705}}$$

impôts étrangers déductibles : 250.000 - 84.705 = 165.295.-

Imposition à l'impôt sur le revenu

Imposition à l'impôt commercial

Bénéfice commercial déclaré :	1.500.000		
*/. impôts étrangers déductibles:	- 165.295		
*/. provision pour impôt commercial:	- 142.227		
Bénéfice commercial:	1.192.478	Bénéfice comm.	1.192.478
*/. Dépenses spéciales	12.000	*/. abattement	400.000
Revenu imposable	1.180.478		
			arrondi: 792.000
Impôts cl.II barème 1979	355.312	4 %	31.680
fonds de chômage x 1,025	364.195	Capital d'exploitation:	
		10.000.000	
*/. impôts étrangers imputables:	- abattement 700.000		
	84.705	9.300.000 x 2 <sup>o</sup> /100 =	18.600
			50.280
Impôts dus:	<u><u>279.490</u></u>	x taux communal:	
		250 % =	<u><u>125.700</u></u>
		.../...	

On constate que la provision pour impôt commercial s'avère trop élevée par rapport à l'impôt commercial effectivement dû:  
 $142.227 - 125.700 = 16.527.$

Cet effet sera contrebalancé par la déduction du bénéfice d'exploitation de 1980 de la fraction d'impôt étranger déductible en 1979 à savoir 165.295, en vue du calcul de la provision pour impôt commercial 1980.

Admettons que le même contribuable ait réalisé en 1980 un bénéfice commercial de 1.400.000 avant déduction de l'impôt commercial.

a) Calcul de la provision pour impôt commercial 1980

Bénéfice d'exploitation	1.400.000
*/. impôts étrangers déduits en 1979	165.295
	<u>1.234.705</u>
*/. abattement (1)	400.000
arrondi :	<u>834.000</u>
*/. impôt commercial sur le capital d'exploitation	
$10.000.000 - 700.000 = 9.300.000$	
$\times 20/100 = 18.600$	
$250\% \times 18.600 =$	<u>46.500</u>
arrondi:	<u>787.500</u>
arrondi:	<u>787.000</u>
impôt commercial s/bénéfice:	
$787.500 : 11 =$	<u>71.545</u>
+ impôt commercial s/capital d'exploitation:	<u>46.500</u>
Provision impôt commercial :	<u>118.045</u>

---

(1) Il est admis que l'abattement n'ait pas changé par rapport à 1979

b) Imposition à l'impôt sur le revenu

Le bénéfice commercial sera diminué d'une provision pour impôt commercial de 118.045.- et s'élèvera donc à :

$$1.400.000 - 118.045 = 1.281.955 \text{ fr.}$$

c) Imposition à l'impôt commercial

Bénéfice d'exploitation :	1.281.955
%. abattement <sup>(1)</sup>	400.000
	<hr/>
	881.955
	arrondi 881.000
base d'assiette : 4 %	35.240
+ impôt commercial s/capital d'exploitation	
10.000.000 - 700.000 = 9.300.000 x 2 <sup>o</sup> /oo	
=	18.600
	<hr/>
	53.840
x taux communal 250 % =	134.600
	<hr/> <hr/>

Il s'ensuit que la provision pour impôt commercial 1980 est de 134.600 - 118.045 = 16.555.- fr inférieure à l'impôt commercial effectivement dû, alors qu'elle était en 1979 de 16.527.-fr. supérieure à la cote d'impôt commercial. Ainsi l'avantage de la réduction d'impôt consécutive à la déduction d'une provision pour impôt commercial trop élevée en 1979 se trouve annulé en 1980.

6. Le nouveau régime de prise en considération des impôts étrangers dans l'optique des conventions tendant à éviter la double imposition

6.1. Le régime de prise en considération Etat par Etat

L'article 134bis L.I.R. n'étant applicable qu'aux revenus en provenance d'un Etat avec lequel le Grand-Duché n'a pas conclu de convention préventive de la double imposition, les mesures d'imputation

qui en découlent n'interviennent en principe pas si les revenus tirent leur origine d'un Etat avec lequel une convention a été conclue. Lorsque les revenus de l'espèce sont exonérés au Grand-Duché parce que les stipulations conventionnelles attribuent le droit d'imposition des revenus étrangers à l'autre Etat contractant, l'article 134 L.I.R. est applicable (voir chapitre 2 de la circulaire).

Toutefois, pour les besoins de la détermination de la fraction de l'impôt étranger correspondant aux revenus exonérés les dispositions de l'article 134ter entrent en ligne de compte. Dans ce cas les règles exposées aux sous-sections 325 et 327 sont d'application correspondante.

Lorsque la double imposition des revenus étrangers tombant dans le champ d'application de la convention est évitée par le système de l'imputation, les règles suivantes sont à observer.

Au cas où l'imputation de l'impôt étranger est limitée à la fraction d'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus étrangers, les règles de ventilation prévues par l'article 134ter sont applicables (voir sections 325 et 327 de la circulaire). Dans cette hypothèse il y a lieu d'appliquer simultanément les dispositions de l'article 13, alinéa 2 L.I.R. prévoyant de déduire de la base d'imposition la fraction de l'impôt étranger n'ayant pu être imputé. Les instructions données aux sections 326 et 328 sont donc d'application correspondante aux revenus étrangers.

Il s'ensuit de cette nouvelle réglementation que les instructions contraires données à ce sujet par la circulaire L.G. - Conv. D.I. No 23 du 2 avril 1974 et limitant la prise en considération des impôts étrangers à la fraction de l'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus étrangers, sont rapportées à partir de l'année d'imposition 1978, année à compter de laquelle les dispositions des articles 134bis et 13, alinéa 2 prennent effet (pour la mise en application des diverses dispositions de la loi du 30 novembre 1978 voir chapitre 9).

Pour ce qui est de la formation des sous-totaux de revenus nets déterminants pour le calcul des fractions d'impôt étranger à prendre en considération, les règles exposées au chapitre 2 et aux sections 322 et 323 sont à observer.

Ainsi qu'il a été précisé au chapitre 2 tous les revenus tirant leur origine d'un Etat avec lequel le Grand-Duché est lié par une convention préventive de la double imposition et qui ne sont pas imposables au Luxembourg, forment toujours dans leur ensemble un seul sous-total lors même que ces revenus proviennent de plusieurs Etats différents.

En ce qui touche les revenus en provenance de ces mêmes Etats et dont la double imposition est évitée par le système de l'imputation, ils sont traités pour les besoins de cette opération de la manière suivante.

L'ensemble des revenus de l'espèce réalisés dans un Etat déterminé constitue un sous-total de revenus nets au sens de l'article 134ter à retenir pour le calcul de la fraction d'impôt étranger donnant lieu à imputation. Le sous-total formé à cette fin comprend dès lors toutes les espèces de revenus provenant de cet Etat et dont la convention réserve au Luxembourg le droit d'imposition assorti de l'obligation d'imputer, dans des limites déterminées, l'impôt étranger grevant ces revenus.

Théoriquement les revenus d'intérêts, de dividendes aussi bien que les revenus de biens immobiliers et les revenus d'entreprises etc. d'un même Etat formeraient en vertu de ce principe un seul sous-total si la double imposition en était évitée par le système de l'imputation.

Pratiquement la solution retenue ne s'appliquera que dans le cas des revenus d'intérêts, de dividendes et de redevances, parce que les conventions applicables jusqu'ici, prévoient uniquement à l'endroit de ces trois espèces de revenus, le système de l'imputation pour éliminer la double imposition.

Les règles établies ci-dessus instituent donc pratiquement pour les revenus visés un régime de l'imputation par Etat de provenance des revenus tel qu'il résulte de l'article 134bis pour les revenus étrangers provenant d'un Etat avec lequel il n'a pas été conclu de convention.

.../...

Le régime "Etat par Etat" ne s'applique cependant pas si les dispositions d'une convention s'opposent à la réunion des revenus d'un même Etat en un seul sous-total de revenus nets. Tel est notamment le cas des revenus en provenance de l'Autriche pour lesquels la convention austro-luxembourgeoise prévoit l'établissement de la fraction d'impôt luxembourgeois séparément pour chaque espèce de revenus.

62 Le régime de prise en considération globale

L'article 5 du règlement grand-ducal du 26 mai 1979 instaurant le régime de l'imputation globale (voir chapitre 4) crée la possibilité d'y comprendre également les revenus de capitaux mobiliers provenant d'un Etat avec lequel le Grand-Duché a conclu une convention préventive de la double imposition. Pour que ces revenus puissent être retenus au titre de la globalisation, il faut évidemment que la double imposition de ces revenus de capitaux mobiliers soit évitée, selon les clauses conventionnelles, par le système de l'imputation, ce qui est généralement le cas des conventions conclues jusqu'à présent contre la double imposition par le Luxembourg.

En principe le contribuable a droit d'office au régime d'atténuation de la double imposition prévu par la convention. Il lui est cependant loisible d'opter pour le régime global en ce qui concerne les revenus de capitaux mobiliers tombant dans le champ d'application d'une convention. Dans ce dernier cas il doit manifester son choix expressément dans la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'exercice au titre duquel les revenus en question sont imposables au Luxembourg. A défaut de demande pour le régime global les dispositions de la convention sont appliquées d'office.

Le contribuable peut exercer son droit d'option séparément pour chaque Etat d'où il retire des revenus de capitaux mobiliers. Il a donc, par exemple, la faculté d'inclure dans le régime global les revenus de l'espèce recueillis dans la République Fédérale d'Allemagne et d'en exclure les revenus en provenance de la France. Toutefois, en ce qui concerne les revenus de capitaux mobiliers provenant d'un Etat déterminé, ils doivent ou bien être retenus dans leur ensemble au titre de la globalisation ou en être exclus intégralement. Il n'est donc pas permis, par exemple, de comprendre les intérêts de source française dans le régime global et de soumettre les revenus de dividendes français à l'impôt sur la base des dispositions de la convention franco-luxembourgeoise.

Le choix exprimé par le contribuable, en ce qui concerne le régime à appliquer aux revenus de capitaux mobiliers tombant dans le champ d'application d'une convention, lie celui-ci uniquement pour un seul exercice. Il peut donc changer de système de prise en considération des revenus et des impôts étrangers d'une année à l'autre. Cette faculté comporte implicitement que pour pouvoir se prévaloir du régime global pour les revenus en question, le contribuable est obligé à renouveler chaque année la demande afférente.

Le fait que des revenus de capitaux mobiliers recueillis dans un Etat avec lequel le Luxembourg est lié par un traité préventif de la double imposition sont compris dans la globalisation n'affecte pas l'imposition de ces revenus à l'étranger en vertu des stipulations conventionnelles. Les revenus sont mis en compte dans le régime global comme s'il s'agissait de revenus en provenance d'un Etat avec lequel il n'existe pas de convention mais compte tenu de la charge de l'impôt établi par l'Etat de la source. Lorsque, par exemple, pour des dividendes en provenance de la RFA, il est fait application de la disposition conventionnelle consistant à limiter la retenue allemande au taux réduit de 15%, au lieu du taux plein de 25% (article 13 de la convention germano-luxembourgeoise et No 1 du Protocole), le revenu de dividendes doit entrer dans le régime global compte tenu de la retenue de 15%.

Cette solution est d'ailleurs conforme au principe consacré par l'article 134bis, que seul l'impôt étranger effectivement payé entre en ligne de compte au titre de l'imputation.

Il n'est pas non plus permis d'appliquer dans le cadre de l'imposition luxembourgeoise et pour un même revenu étranger partiellement les dispositions conventionnelles et partiellement celles du régime global. Admettons, par exemple, que la retenue opérée à l'étranger sur des dividendes soit supérieure à l'impôt luxembourgeois correspondant à ces revenus, c'est-à-dire à la limite généralement admise dans les conventions comme plafond d'imputation de l'impôt étranger. Dans un tel cas il n'est pas admissible d'imputer la retenue étrangère à concurrence de l'impôt luxembourgeois grevant le revenu étranger (régime Etat par Etat consacré par la convention) et de retenir le surplus non imputé dans le régime global.

Lorsque les dispositions conventionnelles obligent le Luxembourg à imputer une retenue étrangère fictive (par exemple dans le cadre d'un système de "matching credit"<sup>1)</sup> ou "tax sparing"<sup>2)</sup>\*) et que le contribuable entend inclure les revenus affectés de cette retenue fictive dans le régime global, seule la retenue effectivement payée à l'étranger peut être prise en considération. Lorsque dans cette hypothèse les dispositions conventionnelles confèrent au contribuable un plus grand avantage que celui découlant de la mise en compte dans le régime global,

---

1) La méthode du "matching credit" consiste en l'octroi d'un crédit d'impôt à un taux plus élevé que le taux effectivement appliqué dans le pays de la source.

2) La méthode du "tax sparing" consiste en l'octroi d'un crédit d'impôt fictif égal au montant de l'impôt qui aurait été perçu dans le pays de la source en l'absence de mesures d'encouragement.

\*) En fait les deux techniques ont le même effet de sorte que certains experts emploient indifféremment les deux appellations.

il peut avoir intérêt à traiter les revenus et les impôts étrangers de la manière prévue par la convention. Dans cette éventualité l'ensemble des revenus de capitaux mobiliers en provenance de cet Etat n'entre pas dans le régime global.

7. Les modifications apportées à l'article 166 L.I.R.

Jusqu'à présent les revenus réalisés par une société de capitaux résidente, pleinement imposable, du chef de sa participation dans une société de capitaux non résidente, pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités, étaient exonérés à moitié, lorsque les conditions posées par l'article 166 L.I.R. étaient réalisées.

La loi du 30 novembre 1978 a modifié cette disposition en ce sens que dorénavant les revenus d'une telle participation seront exonérés intégralement. Le privilège des sociétés mère et filiales s'appliquera donc aux revenus des participations directes dans une société de capitaux non résidente dans la même mesure où tel a été le cas par le passé à propos des revenus de participations dans une société indigène.

L'exonération intégrale est également accordée aux revenus de participations dans des sociétés non résidentes détenues par des sociétés résidentes dont les participations cumulées dans ces sociétés non résidentes atteignent au moins 25% si l'une des sociétés résidentes possède dans chacune des autres sociétés résidentes une participation de plus de 50% (art. 166, alinéa 4 L.I.R.). Sous le régime antérieur le privilège des sociétés mère et filiales n'était accordé qu'à moitié dans ces cas particuliers.

En ce qui concerne la date d'application des nouvelles mesures de l'article 166, il est renvoyé au chapitre 9 ci-après.

.../...

8. Les modifications apportées aux articles 146 et 148 L.I.R.

La loi du 30 novembre 1978 a supprimé la retenue de 5% sur les revenus au sens de l'article 97, No 3 (arrérages et intérêts d'obligations et d'autres titres analogues y compris les parts de bénéfice et les primes de remboursement) prévue par l'article 148, alinéa 1er, No 3 (ancienne version).

A la suite de cette modification les obligations convertibles ne sont plus passibles de retenue.

En revanche, les obligations assorties d'un intérêt supplémentaire variant en fonction du bénéfice restent soumises à la retenue d'impôt de 15 % instaurée par l'article 148, alinéa 1er.

Pour ce qui est de la date d'application des modifications affectant les articles 146 et 148 L.I.R., il est renvoyé au chapitre 9 ci-après.

La suppression de la retenue de 5% ne préjudicie évidemment pas à l'imposition par voie d'assiette des intérêts d'obligations dans le chef des contribuables résidents.

En ce qui concerne les contribuables non résidents, les revenus en question ne donnent pas lieu à imposition par voie d'assiette malgré la suppression de la retenue y afférente

9. Mise en application des dispositions de la loi du 30 novembre 1978 et des dispositions d'exécution y relatives

Le nouvel article 134 relatif au traitement des revenus exonérés par une convention internationale (chapitre 2) et les dispositions concernant le régime de l'imputation par Etat de provenance des revenus étrangers (chapitre 3) sont applicables à partir de l'année d'imposition 1978.

Il en est de même des dispositions des règlements grand-ducaux suivants :

.../...

- règlement grand-ducal du 3 mai 1979 portant exécution de l'article 134bis, alinéa 3, lettres c et d L.I.R. (section 16, No 1);
- règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 13, alinéa 2, L.I.R. (section 16, No 2);
- règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 134bis, alinéa 3, lettre f L.I.R. (section 16, No 3)

Quant au régime de l'imputation globale introduit par le règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 134bis, alinéa 1er, lettre b et alinéa 3, lettre b L.I.R. (chapitre 4), il s'applique à partir de l'année d'imposition 1979.

Dans le chef des entreprises disposant d'un exercice qui ne se couvre pas avec l'année civile, les règles de mise en application mentionnées ci-dessus sont à interpréter de la manière suivante:

Le régime de l'imputation Etat par Etat s'applique aux revenus imposés au titre de l'exercice clôturant au cours de l'année civile 1978.

Quant au régime global, il peut être sollicité pour la première fois au titre de l'exercice dont la clôture tombe dans l'année civile 1979.

Le nouvel article 166 (chapitre 7) est applicable à compter de l'année d'imposition 1978.

En ce qui concerne la suppression de la retenue de 5% sur les intérêts d'obligations (chapitre 8), elle prend effet à partir du 1er janvier 1979. Les revenus mis à la disposition des bénéficiaires à partir de cette date ne sont donc plus passibles de la retenue.

Luxembourg, le 18 juillet 1980  
Le directeur des contributions,



Relevé des impôts étrangers  
correspondant à l'impôt luxembourgeois  
sur le revenu

Abu Dhabi	income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)	Argentinien	impuesto a las ganancias (Einkommen- und Körperschaftsteuer)
Äthiopien	income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer) einschließlich trade profits tax (Steuer auf gewerbliche Einkünfte)	Bahamas	income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)
Afghanistan	income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)	Birma	income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer), super tax (Zusatzsteuer)
Algerien	contribution foncière des propriétés bâties (Steuer auf Einkünfte aus bebauten Grundstücken), contribution foncière des propriétés non bâties (Steuer auf Einkünfte aus unbebauten Grundstücken), impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (Steuer auf gewerbliche Einkünfte), impôt sur les bénéfices d'exploitation agricole (Steuer auf landwirtschaftliche Einkünfte), impôt sur les traitements publics et privés, les indemnités et émoluments, les pensions et les rentes viagères (Steuer auf Gehälter aus öffentlicher und privater Hand, auf Entschädigungen und Nebeneinkünfte, auf Löhne, Ruhegehälter und Leibrenten), impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (Steuer auf Einkünfte aus nichtgewerblichen Tätigkeiten), impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu (Ergänzungsteuer auf das Gesamteinkommen), tax forfaitaire (Pauschalsteuer) in Höhe von 68,75 v.H. des Gesamtbetrags der Steuer (= Anteil der impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Der restliche Anteil von 31,25 v.H. ist die als Steuer vom Umsatz erhobene taxe sur l'activité industrielle et commerciale)	Bolivien	impuesto a la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer) einschließlich impuesto sobre la renta de empresas (Steuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit), impuesto complementario a la renta global (Ergänzungsteuer auf das Gesamteinkommen)
Angola	contribuição industrial (Steuer auf gewerbliche Einkünfte), imposto predial urbano (Steuer auf Einkünfte aus bebauten Grundstücken), imposto profissional (Steuer auf Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit), imposto sobre el explorações agrícolas, florestais, pecuárias, de pesca, de minas e de sal (Steuer auf Einkünfte aus Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Viehwirtschaft, Fischerei, Bergbau und Salzgewinnung), imposto complementar (Ergänzungsteuer)	Chile	impuesto a la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer), impuesto global complementario (Ergänzungsteuer auf das Gesamteinkommen), impuesto adicional (Zusatzsteuer), sobretasa adicional (Zuschlag auf Einkommen- und Zusatzsteuer)
		China (Taiwan)	consolidated income tax (Einkommensteuer der natürlichen Personen), profit-seeking-enterprise income tax (Einkommensteuer der gewerblichen Unternehmen)
		Costa Rica	impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer)
		Dominikanische Republik	impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer), contribucion adicional al impuesto sobre la renta (Zuschlag zur Einkommensteuer)
		Dubai	income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)
		Ecuador	impuesto a la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer), impuesto para los establecimientos de educación superior (Universitätssteuer)

Elfenbeinküste	<p>impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (Steuer auf Einkünfte aus beweglichem Vermögen),</p> <p>impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères (Steuer auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit),</p> <p>impôt sur les bénéfices des professions commerciales, industrielles, artisanales, des exploitations forestières ou agricoles et des entreprises minières (Steuer auf Gewinne aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft, Bergbau),</p> <p>impôt sur les bénéfices non commerciaux (Steuer auf Einkünfte aus selbständiger Arbeit)</p>	Gibraltar	income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)
El Salvador	impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer)	Guatemala	impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer), einschließlich impuesto adicional (Zuschlag)
Fidschi	income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer) einschließlich surtax (Zusatzsteuer), surcharge (Zuschlag) und dividend tax (Quellensteuer auf Dividenden)	Guinea	<p>impôt général sur le revenu des personnes physiques (Einkommensteuer), impôt sur les traitements et salaires (Steuer auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit),</p> <p>impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux et non commerciaux (Steuer auf gewerbliche Einkünfte und auf Einkünfte aus selbständiger Arbeit),</p> <p>impôt sur le revenu des obligations et autres titres d'emprunts négociables (Steuer auf Kapitalerträge)</p>
Gabun	<p>impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (Steuer auf gewerbliche Einkünfte),</p> <p>impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (Steuer auf Einkünfte aus nichtgewerblichen Tätigkeiten),</p> <p>impôt sur les traitements publics et privés, salaires, pensions, rentes viagères (Steuer auf Löhne, Gehälter, Pensionen und Renten = Steuer auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit),</p> <p>contribution foncière des propriétés bâties (Steuer auf Einkünfte aus bebauten Grundstücken),</p> <p>contribution foncière des propriétés non bâties (Steuer auf Einkünfte aus unbebauten Grundstücken),</p> <p>impôt général sur le revenu (allgemeine Einkommensteuer),</p> <p>impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuer),</p> <p>prélèvement exceptionnel et temporaire sur les bénéfices (Zusatzsteuer auf Gewinne = Einkünfte der Körperschaftsteuerpflichtigen, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Landwirtschaft und nichtgewerblicher Tätigkeit),</p> <p>taxe complémentaire sur les traitements publics et privés, les indemnités et emoluments, les salaires (Zusatzsteuer auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit),</p> <p>impôt général sur les salaires (allgemeine Steuer auf Löhne und Gehälter) (diese Steuer ist eine besondere, an der Quelle einzubehaltende Lohnsteuer, die durch jährliche Veranlagung mit der allgemeinen Einkommensteuer, der Schemulensteuer auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und der Zusatzsteuer auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit verrechnet wird)</p>	Guyana	<p>income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer),</p> <p>national development surtax (Zusatzsteuer für die nationale Entwicklung)</p>
		Haiti	impôt sur le revenu (Einkommen- und Körperschaftsteuer)
		Honduras	impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer)
		Hongkong	<p>salaries and annuities tax (Steuer auf Gehälter und Renten),</p> <p>business profits tax (Steuer auf gewerbliche Gewinne),</p> <p>corporation profits tax (Körperschaftsteuer),</p> <p>interest tax (Steuer auf Zinsen)</p>
		Indonesien	<p>income tax (Einkommensteuer),</p> <p>corporation tax (Körperschaftsteuer)</p>
		Irak	<p>income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer),</p> <p>surtax (Zusatzsteuer)</p>
		Jordanien	income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)
		Kamerun	<p>impôt sur le revenu des personnes physiques (Einkommensteuer) einschließlich tax proportionnelle bzw. proportional tax (Proportionalsteuer) und surtaxe progressive bzw. graduated surtax (progressive Zusatzsteuer),</p> <p>impôt sur les sociétés bzw. company tax (Körperschaftsteuer),</p> <p>centimes additionnels bzw. additional tax (Steuerzuschlag)</p>
Ghana	income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)	Katar	income tax (Körperschaftsteuer)

<b>Kenia</b>	income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer), surtax (Zusatzsteuer), withholding tax (Quellensteuer auf Lizenz- erträge und bestimmte sonstige Einkünfte der Nichtansässigen)	<b>Mauretanien</b>	impôt général sur le revenu (Einkommen- steuer), impôt sur les bénéfices industriels et com- merciaux et sur les bénéfices de l'exploita- tion agricole (Steuer auf gewerbliche und landwirtschaftliche Einkünfte), impôt sur les bénéfices non commerciaux (Steuer auf nichtgewerbliche Einkünfte), impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères (Steuer auf Gehälter, Löhne, Ruhegehälter und Altersrenten), impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (Steuer auf Einkünfte aus Kapitalvermö- gen)
<b>Kolumbien</b>	impuesto sobre la renta (Einkommensteuer) einschließlich complemento del impuesto básico de renta (Überweisungssteuer), impuesto complementario sobre el exceso de utilidades (Übergewinnsteuer), impuesto complementario sobre el patrimo- nio (Vermögenszuschlag zur Einkommen- steuer)	<b>Mauritius</b>	income tax (Einkommen- und Körper- schaftsteuer), surtax (Zusatzsteuer)
<b>Kongo</b>	impôt sur le revenu des personnes physiques (Einkommensteuer), impôt complémentaire (Ergänzungsteuer zur Einkommensteuer), impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuer), impôt sur le revenu des valeurs mobilières (Steuern auf Kapitalerträge), taxe spéciale sur les sociétés (Sondersteuer der Kapitalgesellschaften), taxe civique d'investissement (Zusatzsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer)	<b>Mexiko</b>	impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer), impuesto sobre la renta retenido (Quellen- steuer auf Kapitalerträge und bestimmte sonstige Einkünfte), impuesto para la educación (Erziehungs- steuer)
<b>Korea (Süd)</b>	income tax (Einkommensteuer) einschließ- lich salary tax (Lohnsteuer) und dividend and interest tax (Kapitalertragsteuer), corporation tax (Körperschaftsteuer)	<b>Monaco</b>	impôt sur les bénéfices (Steuer auf gewerb- liche Gewinne)
<b>Kuwait</b>	income tax (Einkommen- und Körper- schaftsteuer)	<b>Mosambik</b>	imposto de rendimento (Einkommen- und Körperschaftsteuer), imposto suplementar (Ergänzungsteuer), contribuição predial (Steuer auf Einkünfte aus Grundvermögen)
<b>Lesotho</b>	income tax (Einkommen- und Körper- schaftsteuer), graded tax (Zusatzsteuer vom Einkommen)	<b>Nepal</b>	income tax (Einkommen- und Körper- schaftsteuer)
<b>Libanon</b>	impôt sur le revenu (Einkommen- und Kör- perschaftsteuer)	<b>Neuseeland</b>	income tax (Einkommensteuer), einschließ- lich Abzugsteuer für Ausländer von Divi- denden, Zinsen, Lizenzgebühren und ähn- lichen Erträgen (non-resident withholding tax)
<b>Libyen</b>	income tax (Einkommensteuer), einschließ- lich company tax (Körperschaftsteuer), Jihad-Steuer (Steuer für den Jihad-Fund)	<b>Nicaragua</b>	impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer)
<b>Liechtenstein</b>	Erwerbsteuer (Einkommensteuer) mit Aus- nahme des Gemeindeguschlags, Ertragsteuer (Körperschaftsteuer), Couponabgabe (Kapitalertragsteuer)	<b>Niederländische Antillen</b>	inkomstenbelasting (Einkommen- steuer), winstbelasting (Körperschaftsteuer)
<b>Madagaskar</b>	impôt général sur le revenu (Einkommen- steuer), tax annuelle sur les bénéfices non distribués (jährliche Steuer auf nicht ausgeschüttete Gewinne)	<b>Niger</b>	impôt général sur les revenus (Einkom- mensteuer), impôt sur les bénéfices industriels, com- merciaux et agricoles (Steuer auf gewerbliche und landwirtschaftliche Einkünfte), impôt sur les traitements publics et privés, les indemnités et émoluments, les salaires, les pensions ou indemnités annuelles et rentes viagères (Steuer auf öffentliche und private Bezüge, auf Entschädigungen, Löh- ne, Ruhegehälter, Leibrenten und Alters- renten), impôt sur les revenus des capitaux mobiliers (Steuer auf Einkünfte aus Kapitalver- mögen)
<b>Mali</b>	impôt général sur le revenu (Einkommen- und Körperschaftsteuer)		
<b>Malaysia</b>	income tax (Einkommensteuer und Kör- perschaftsteuer) einschließlich withholding tax (Abzugsteuer von Dividenden), development tax (Zusatzsteuer)		

Nigeria	<p><i>capital gains tax</i> (<i>Veräußerungsgewinnsteuer</i>), — vgl. BS:Bl 1979 I S. 683 —</p> <p>federal income tax (Bundeseinkommensteuer für Ausländer), income tax (Einkommensteuer; ab. 1. 4. 1974),</p> <p>companies income tax (Bundeskörperschaftsteuer),</p> <p>die von den drei Regionen Nigerias bis 31. 3. 1974 von Inländern (Africans) erhobene income tax ist keine anrechenbare Steuer</p>	Ruanda	<p>impôt sur les revenus locatifs (Steuer auf Mieteinkünfte),</p> <p>impôt sur les revenus professionnels ou impôt professionnel (Steuer auf Gewerbe- und Berufseinkünfte),</p> <p>impôt sur les revenus des capitaux mobiliers ou impôt mobilier (Steuer auf Kapitalerträge)</p>
Panama	<p>impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer) einschließlich</p> <p>impuesto complementario a cargo de las personas jurídicas (Zusatzsteuer für juristische Personen)</p>	Saudi-Arabien	income tax (Körperschaftsteuer)
Paraguay	impuesto a la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer)	Senegal	<p>impôt général sur le revenu (Einkommensteuer),</p> <p>impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et sur les bénéfices de l'exploitation agricole (Steuer auf gewerbliche Einkünfte und auf Einkünfte aus Landwirtschaft),</p> <p>impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (Steuer auf Einkünfte aus nichtgewerblichen Tätigkeiten),</p>
Peru	impuesto a la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer) einschließlich Abzugsteuer für Steuerausländer von Zinsen und Dividenden und einschließlich Zusatzsteuer für Steuerausländer von Lizenzgebühren	Sierra Leone	impôt sur les revenus des valeurs mobilières (Steuer auf Kapitalerträge)
Philippinen	<p>income tax on individuals (Einkommensteuer),</p> <p>income tax on corporations (Körperschaftsteuer)</p>	Somalia	<p>income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer),</p> <p>local administration additional tax (Gemeindeeinkommensteuer)</p>
Portugal	<p>imposto sobre a indústria agrícola (Steuer auf Einkünfte aus Landwirtschaft),</p> <p>contribuição predial (Steuer auf Einkünfte aus Grundvermögen),</p> <p>contribuição industrial (Steuer auf gewerbliche Einkünfte),</p> <p>imposto profissional (Steuer auf Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit),</p> <p>imposto de capitais (Steuer auf Kapitalerträge),</p> <p>imposto complementar (Ergänzungsteuer auf das Gesamteinkommen natürlicher Personen),</p> <p>die für die Gemeinden und Distrikte erhobenen prozentualen Zuschläge (Adicionais) zur Kapitalertragsteuer des Staates</p>	Sudan	<p>business profits tax (Steuer auf gewerbliche Gewinn),</p> <p>personal income tax (Steuer auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit),</p> <p>land rent income tax (Steuer auf Einkünfte aus Landwirtschaft und aus Grundbesitz)</p>
Puerto Rico	<p>income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer),</p> <p>surtax (Zusatzsteuer)</p>	Surinam	inkomstenbelasting (Einkommen- und Körperschaftsteuer)
Rhodesien	<p>income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)</p> <p>einschließlich der non-resident shareholders' tax (Steuer auf Dividenden nichtansässiger Anteilseigner) und der branch profits tax (Steuer auf Inlandsgewinne von Zweigstellen ausländischer Gesellschaften)</p>	Syrien	impôt sur le revenu (Einkommen- und Körperschaftsteuer)
		Swasiland	<p>income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer),</p> <p>non-resident shareholder tax (Steuer auf Dividenden der Nichtansässigen)</p>
		Tansania	income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)
		Togo	<p>impôt général sur le revenu (Einkommensteuer),</p> <p>impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (Steuer auf gewerbliche Einkünfte),</p> <p>impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (Steuer auf Einkünfte aus nichtgewerblichen Tätigkeiten),</p> <p>taxe progressive sur les traitements publics et privés, les indemnités et émoluments, les salaires, les pensions et les rentes viagères (Steuer auf Gehälter aus öffentlicher und privater Hand, auf Entschädigungen und Nebeneinkünfte, auf Löhne, Ruhegehälter und Leibrenten),</p> <p>impôt sur le revenu des valeurs mobilières on capitaux mobilières (Steuer auf Kapitalerträge)</p> <p>— vgl. BS:Bl 1979 I S. 287 —</p>

Tschechoslowakei	<p>daň se mzdy (Lohnsteuer),</p> <p>daň z příjmu literární a umělecké činnosti (Steuer auf künstlerische und wissenschaftliche Einkünfte),</p> <p>daň zemědělská (Steuer auf landwirtschaftliche Einkünfte),</p> <p>daň domovní (Steuer auf Hausbesitz),</p> <p>daň z příjmu obyvatelstva (Steuer auf Einkünfte natürlicher Personen),</p> <p>daň ze zisku (Gewinnsteuer der Unternehmen),</p> <p>daň z důchodu (Einkommensteuer), soweit sie als Quellensteuer auf Einkünfte Nichtansässiger erhoben wird</p>	Uganda	<p>income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer),</p> <p>surtax (Zusatzsteuer)</p>
Türkei	<p>Gelir vergisi (Einkommensteuer),</p> <p>Kurumlar vergisi (Körperschaftsteuer),</p> <p>Stopage oder Kurum (Vorabsteuer),</p> <p>Finanz-Ausgleichsteuer</p>	Uruguay	<p>impuesto a la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer)</p>
		Venezuela	<p>impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer) einschließlich Sondersteuer von 15 v.H. auf Einkünfte aus inländischen Betriebstätten und auf sonstige inländische gewerbliche und ähnliche Einkünfte ausländischer Kapitalgesellschaften,</p> <p>impuesto retenidos por pagar (Steuer auf Zinseinkünfte)</p>
		Zaire	<p>contribution sur les revenus locatifs (Steuer auf Einkünfte aus Vermietung), contribution mobilière sur les revenus des capitaux mobiliers (Steuer auf Einkünfte aus beweglichem Vermögen),</p> <p>contribution sur les revenus professionnels (Steuer auf Erwerbseinkünfte)</p>

DIRECTION  
DES  
CONTRIBUTIONS DIRECTES  
ET DES  
ACCISES

Objet : circulaire L.I.R. No 77 du 18 juillet 1980

E R R Á T A

1. section 121, page 4, première ligne :  
remplacer "impôt étranger" par "impôt luxembourgeois".
2. section 325, page 30, 1er alinéa, 3e ligne :  
remplacer "fraction d'impôt étranger" par "fraction d'impôt luxembourgeois".
3. section 325, page 30, 2e alinéa, 1ère ligne :  
remplacer au début de la phrase "L'impôt étranger à considérer"  
par : "L'impôt à considérer".
4. section 326, fin de l'exemple de la page 35 :  
remplacer "Impôt à verser : 172.191" par "Impôt à verser (y compris  
contribution au fonds de chômage) :  $172.191 \times 102,5 \% = 176.495$ ".
5. section 41, page 48, dernière ligne de la page :  
remplacer "Etat avec lequel le Grand-Duché est lié par une con-  
vention" par "Etat avec lequel le Grand-Duché n'est pas lié par  
une convention".
6. section 42, No 2, page 51 avant-dernière ligne :  
remplacer "d'autres Etats" par "d'autres de ces Etats".
7. section 42, page 55, exemple, 3e limite, deux dernières lignes :  
remplacer : "revenu imposable ajusté diminué des impôts étrangers  
susceptibles d'imputation" par "revenu imposable ajusté non diminué  
des impôts étrangers susceptibles d'imputation".

8. chapitre 5, page 60, formule figurant en bas de la page :

remplacer : "(2) dans (1)i =  $\frac{(R' + i - R'f + if)}{1 + f} t$ " par

"(2) dans (1)i =  $(R' + i - \frac{R'f + if}{1 + f}) t$ "

9. section 61, page 72, 2e alinéa, 2e ligne :

remplacer: "l'impôt étranger" par "l'impôt luxembourgeois".

10. section 61, page 72, avant-dernier alinéa, ligne 6 :

remplacer : "articles 134bis et 13, alinéa 2" par "articles 134ter et 13, alinéa 2".